



de Rechtspraak

Raad voor de
rechtspraak

Research Memoranda
nr. 4, jaargang 4, 2008



Evaluatie belastingrechtspraak in twee instanties

Eindrapport fase II

© Staat der Nederlanden (Raad voor de rechtspraak)

Niets uit deze uitgave mag worden veeleelvoudigd, in een voor anderen toegankelijk gegevensbestand worden opgeslagen of worden openbaar gemaakt zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de Raad voor de rechtspraak. De toestemming wordt hierbij verleend voor het veeleelvoudigen, in een gegevensbestand toegankelijk maken of openbaar maken waarvoor geen geldelijke of andere tegenprestatie wordt gevraagd en ontvangen en waarbij deze uitgave als bron wordt vermeld.

ISSN 1871-1650

Auteurs:

Prof. mr. R.J.G.M. Widdershoven

Mr. M.J.M. Verhoeven

Mr. R. Ortlep

A. Buijze

Prof. mr. K.L.H. van Mens

Mr. M.B.A. van Hout

Evaluatie belastingrechtspraak in twee instanties

Eindrapport fase II

Voorwoord

Dit rapport bevat de resultaten van fase II van het evaluatieonderzoek naar de invoering van twee feitelijke rechterlijke instanties in fiscale zaken in 2005. In het rapport wordt aangegeven hoe de rechtbanken invulling geven aan hun taak als fiscale eerstelijnsrechter en hoe de rechtspraak van de rechtbanken door de gerechtshoven wordt gewaardeerd. Blijven typisch fiscale aspecten van de geschillenbeslechting bij de rechtbanken over-eind? Hoe vaak worden uitspraken van de rechtbanken in hoger beroep door de hoven vernietigd? Verder wordt in het rapport stilgestaan bij de appelaanpak door de hoven. Is herkansing voor partijen een belangrijke functie van het appel? Op welke wijze geven hoven leiding aan de fiscale rechtspraak van de rechtbanken?

Onze dank gaat in de eerste plaats uit naar de begeleidingscommissie die in elke vergadering kritisch en constructief was ten opzichte van de inhoud van het onderzoek. Daarnaast is een dankwoord op zijn plaats voor Hans Holstege, die de in dit rapport gebruikte cijfermatige gegevens uit de databank van de Raad voor de rechtspraak 'toverde', en voor Heleen Dorhout, die het concept van dit rapport van kritisch commentaar voorzag. Ten slotte zijn wij de rechtbanken en gerechtshoven zeer erkentelijk voor de medewerking die zij aan het onderzoek hebben verleend.

Rob Widdershoven

Verkorte inhoudsopgave

| | |
|--|----|
| Samenvatting en voorlopige beoordeling | 6 |
| 1 Inleiding | 10 |
| 1.1 Aanleiding voor het onderzoek en voorgeschiedenis | 10 |
| 1.2 Probleemstelling en onderzoeksvragen | 11 |
| 1.3 De inhoud van fase II, onderzoeksmethoden | 13 |
| 1.4 Complexe en niet complexe belastingen | 15 |
| 1.5 Opbouw van het rapport | 16 |
| 2 De rechtbanken: organisatie, aanpak en knelpunten | 18 |
| 2.1 Inleiding | 18 |
| 2.2 Organisatorische aspecten | 18 |
| 2.3 Aanpak van de fiscale geschillen door de rechtbanken | 19 |
| 2.3.1 Zaaksgerichte aanpak | 19 |
| 2.3.2 Omgang met laat ingebrachte stukken | 20 |
| 2.3.3 Ontvankelijkheid: de poststempelkwestie | 23 |
| 2.4 De afhandeling van zaken door de rechtbanken | 24 |
| 2.4.1 De opvattingen van de fiscale en decentrale rechtbanken | 24 |
| 2.4.2 De afdoening van zaken in cijfers | 25 |
| 2.4.3 Evaluatie | 31 |
| 2.5 Bevindingen | 32 |
| 3 Oordeel van de hoven over de rechtbanken | 34 |
| 3.1 Inleiding | 34 |
| 3.2 De hoven over de aanpak van fiscale geschillen door de rechtbanken | 34 |
| 3.3 Appelpercentage | 35 |
| 3.4 Het vernietigingspercentage in appel | 36 |
| 3.5 Evaluatie van de cijfers | 38 |
| 3.6 Redenen voor vernietiging in appel | 39 |
| 3.6.1 Inleiding | 39 |
| 3.6.2 De betekenis van nova | 40 |
| 3.6.3 Andere redenen voor vernietiging van de rechtbankuitspraak | 40 |
| 3.7 Bevindingen | 43 |
| 4 Organisatie van de hoven en appelaanpak | 46 |
| 4.1 Inleiding | 46 |
| 4.2 Organisatorische aspecten | 46 |
| 4.3 Processuele aspecten van het appel | 48 |
| 4.4 De appelaanpak door de hoven | 52 |
| 4.4.1 Inleiding | 52 |
| 4.4.2 Herkansingsfunctie | 53 |

| | | |
|----------|---|-----------|
| 4.4.3 | Herhalings- of gematigde controleaanpak | 57 |
| 4.4.4 | De visie van de rechtbanken | 61 |
| 4.4.5 | Het oordeel van de onderzoekers | 62 |
| 4.5 | Bevindingen | 64 |
| 5 | Spanningen tussen fiscaal en niet-fiscaal bestuursrecht: definitieve geschillenbeslechting | 66 |
| 5.1 | Inleiding | 66 |
| 5.2 | Definitieve geschillenbeslechting in het fiscale procesrecht | 66 |
| 5.2.1 | Het pre-Awb-tijdperk | 66 |
| 5.2.2 | De fiscale benadering onder het regime van de Awb | 68 |
| 5.2.3 | Bevindingen | 71 |
| 5.3 | Definitieve geschillenbeslechting in het niet-fiscale bestuursrecht | 71 |
| 5.3.1 | Inleiding | 71 |
| 5.3.2 | Het passeren van vormfouten en het in stand laten van de rechtsgevolgen | 72 |
| 5.3.3 | Zelf in de zaak voorzien | 74 |
| 5.3.4 | Recente ontwikkelingen | 76 |
| 5.3.5 | Bevindingen | 77 |
| 5.4 | Definitieve afdoening door de rechtbanken in fiscale zaken | 77 |
| 5.4.1 | Inleiding | 78 |
| 5.4.2 | Toetsing van belastingbesluiten | 82 |
| 5.4.3 | Terugwijzen of definitief afdoen | 82 |
| 5.5 | Slotbeschouwing | 90 |
| | Auteursinformatie | 92 |
| | Bijlage | |
| 1 | Vragenlijst rechtbanken OBER 5 | 94 |
| 2 | Vragenlijst rechtbanken OBER 19 | 96 |
| 3 | Aandachtspuntenlijst gesprekken met de gerechtshoven | 100 |
| 4 | Doorlooptijden per rechtbank | 104 |
| 5 | Vorraden, doorlooptijden en complexiteit rechtbanken | 110 |
| 6 | Hoger beroep tegen de uitspraak van de rechtbanken | 116 |
| 7 | Uitkomsten per rechtbank | 120 |

Samenvatting en voorlopige beoordeling

Samenvatting

1. Vergeleken met fase I van het onderzoek hebben zich institutioneel bij de fiscale rechtbanken geen grote wijzigingen voorgedaan. In de rechtbanken Breda en Leeuwarden hebben de vaste rechters nog steeds uitsluitend een fiscale achtergrond. Bij rechtbanken Arnhem, 's-Gravenhage en Haarlem hebben de rechters nog steeds een gemengde fiscale en bestuursrechtelijke achtergrond. Bij de meeste decentrale rechtbanken zijn uitsluitend rechters met een bestuursrechtelijke achtergrond met fiscale zaken belast. Wel zijn aan deze rechtbanken doorgaans rechter-plaatsvervangers met een fiscale achtergrond verbonden.

2. Evenals in fase I kenmerkt de werkwijze van de fiscale en decentrale rechtbanken zich door een zaaksgerichte aanpak. Wel zijn de fiscale rechtbanken, mede door de hoge instroom van zaken, wat soepeler bij het verlenen van uitstel en wordt replek en dupliek op verzoek van partijen inmiddels door hen toegestaan mits dit verzoek enigszins redelijk lijkt. De fiscale rechtbanken vragen in beginsel niet ambtshalve om replek en dupliek, tenzij zij dat nuttig achten voor een goede behandeling van de zaak.

Procesrechtelijk bestaan er bij belangrijke onderwerpen, zoals de omgang met laat ingebrachte stukken en de definitieve geschillenbeslechting, geen wezenlijke verschillen tussen de benadering van de rechtbanken en die van de hoven/Hoge Raad. Vrijwel alle fiscale en decentrale rechtbanken stellen zich soepel op ten aanzien van laat ingediende stukken. Materiële en definitieve afdoening staat bij alle rechtbanken voorop. Wel geschiedt dit op een Awb-conforme wijze. Dit betekent dat formele bestuurlijke fouten wel worden benoemd en reden kunnen zijn voor vernietiging van de bestreden uitspraak. Vervolgens wordt de zaak in de regel echter definitief afgedaan doordat de rechter zelf in de zaak voorziet (art. 8:72, vierde lid, Awb) of de

rechtsgevolgen van de vernietigde uitspraak in stand laat (art. 8:72, derde lid, Awb). De toepassing van laatstgenoemde bepaling in geval van bestuurlijke gebreken die uiteindelijk geen invloed hebben op de inhoud van het bestreden besluit, heeft voor de belastingplichtige voordelen boven het met behulp van artikel 6:22 Awb of anderszins passeren van deze gebreken bij zowel de vergoeding van griffierecht en proceskosten als voor een eventuele schadevergoedingsclaim.

Alleen bij de ontvankelijkheidsrechtspraak – en meer in het bijzonder bij de vraag of de feitenrechter altijd op basis van het poststempel ambtshalve mag vaststellen of een bezwaar-, verzet- of beroepsschrift tijdig ter post is bezorgd – bestaat er een duidelijke divergentie tussen sommige (of wellicht diverse) rechtbanken en de fiscale benadering van de Hoge Raad. In hun rechtspraak volgen de desbetreffende rechtbanken de lijn, die door de ABRvS en CRvB in niet-fiscale zaken wordt voorgeschreven. Aldus wordt rechtsverscheidenheid binnen de rechtbank voorkomen.

3. De fiscale rechtbanken Arnhem en Leeuwarden kunnen de instroom (redelijk) goed aan. Beide rechtbanken scoren goed op het punt van doorlooptijden en werkvoorraden. De rechtbanken Breda, 's-Gravenhage en vooral Haarlem hebben meer problemen met de onverwacht hoge instroom van zaken en combineren langere doorlooptijden met hogere werkvoorraden. Bij de rechtbank 's-Gravenhage doen deze problemen zich vooral voor bij de meer complexe belastingen. De genoemde rechtbanken hebben maatregelen getroffen om de opgetreden problemen op te lossen. De toekomst zal uitwijzen of deze maatregelen effect sorteren. Bij veel decentrale rechtbanken is in 2007 sprake geweest van forse overschrijdingen van de streefcijfers voor de doorlooptijden. Omdat men in 2008 een verlaging van het aantal WOZ-zaken verwacht, zijn geen structurele maatregelen getroffen.

4. Tegen uitspraken van de fiscale rechtbanken wordt veel vaker hoger beroep ingesteld (26,8%) dan tegen uitspraken van de decentrale rechtbanken (12,5%). Over het algemeen ligt het appelpercentage bij decentrale belastingen beduidend lager dan bij rijksbelastingen.

Hoewel de hoven over het algemeen niet ontevreden zijn over de 'output' van hun fiscale rechtbank, ligt het vernietigingspercentage in appel bij deze rechtbanken gemiddeld op 39,3% (par. 3.4). De uitsluitend met fiscalisten bemande rechtbanken Breda en Leeuwarden (35%) scoren hierbij beter dan gemengde fiscaal-bestuursrechtelijke rechtbanken Arnhem (41%), 's-Gravenhage (44%) en Haarlem (44%). Bij de decentrale rechtbanken ligt het percentage vernietigingen op 48%. Het gemiddelde vernietigingspercentage bij de fiscale rechtbanken van 39,3% lijkt hoog, maar kan worden gerelativeerd omdat een deel van de vernietigingen te maken heeft met in appel door het hof toegelaten nieuwe gronden en gegevens of met een hangende het appel door partijen bereikte overeenstemming. In deze zaken valt de rechtbank weinig te verwijten. Vergeleken met het vernietigingspercentage van de rechtbankuitspraken in zaken die in hoogste instantie door de CRvB en ABRvS worden beoordeeld, is het vernietigingspercentage van 39,3% niet opvallend hoog.

Voor zover rechtbankuitspraken door het hof worden vernietigd wegens een 'fout' van de rechtbank betreft het grootste gedeelte fiscaalrechtelijke verschillen van inzicht. Daarnaast hebben vernietigingen te maken met verschillen van inzicht over de toepassing van het Awb-procesrecht en met het ontoereikende feitenonderzoek door de rechtbank.

5. Naarmate belastingzaken complexer zijn, zijn de doorlooptijden bij de rechtbanken langer en bevinden zij zich langer in de werkvoorraad van de rechtbank. Tegen uitspraken van de rechtbanken in complexe belastingzaken wordt veel vaker geappelleerd dan in niet complexe belastingzaken. Opmerkelijk is dat het vernietigingspercentage in

appel tot nu toe niet hoger is naarmate de belasting complexer is. Integendeel. In niet complexe belastingzaken leidt het appel vaker tot vernietiging dan in complexe belastingzaken. Bij de gemiddeld complexe belastingzaken ligt het vernietigingspercentage het laagst.

6. De instroom van appelzaken ligt bij de meeste hoven in de buurt van de prognoses of gaat daar zelfs overheen. Alleen bij het hof 's-Gravenhage ligt de instroom beduidend lager dan tevoren was verwacht.

Omdat het aantal appelzaken bij de hoven lager ligt dan het aantal eerste-aanlegzaken waarover zij voorheen moesten oordelen, is de bezetting van alle hoven teruggelopen. Daardoor is bij diverse hoven niet langer sprake van vaste meervoudige kamers met een gespecialiseerd zakenpakket en is evenmin gegarandeerd dat alle fiscale specialismen bij alle hoven aanwezig zijn. Om te verzekeren dat bij de hoven gezamenlijk voor alle zaken wel voldoende deskundigheid bestaat, is in het overleg van sectorvoorzitters van de hoven besloten om op landelijk niveau zeven kennisgroepen in te stellen. In een kennisgroep hebben raadsheren zitting uit alle hoven die specifieke deskundigheid hebben ten aanzien van een bepaalde belasting. Deze mensen zorgen voor kennisverbreding binnen de hoven en kunnen bij de desbetreffende zaken worden ingezet in alle hoven.

7. Bij alle hoven staat de herkansingsfunctie van het appel volledig overeind: partijen kunnen in appel nieuwe gronden en gegevens aanvoeren ook al hadden die eerder in de procedure kunnen worden ingebracht. De hoven staan het ook toe dat de inspecteur in appel beroep doet op interne compensatie.

Wat betreft de appelaanpak is van een uitgekristalliseerde, door alle hoven gehanteerde lijn nog geen sprake. Doorgaans kiezen de hoven voor de herhalingsaanpak en beoordelen zij het appelleschil alsof er geen rechtbankuitspraak is geweest. In een minderheid van zaken – die wel

lijkt toe te nemen – wordt gekozen voor de gematigde controleaanpak en wordt zowel bij de feitenvaststelling als bij de appelbeoordeling gerefereerd aan de rechtbankuitspraak. In de appelluitspraak wordt dan expliciet en gemotiveerd aangegeven of het hof met het oordeel van de rechtbank al dan niet instemt. Dergelijke uitspraken komen het meeste voor bij het hof Arnhem. Volgens een meerderheid van de rechtbanken en ook volgens de onderzoekers zouden de hoven deze aanpak vaker moeten toepassen, vooral ook in zaken waarin het rechtbankoordeel niet wordt gevolgd. Aldus hebben de appelluitspraken een groter leereffect en dragen zij meer bij aan de bevordering van de kwaliteit van de eerste aanleg.

Voorlopige beoordeling

In dit onderzoek staat als probleemstelling centraal hoe de rechtbanken en gerechtshoven hun nieuwe rol als fiscale rechter in eerste aanleg, respectievelijk in appel invullen en in hoeverre deze invullingen leiden tot fricties en divergenties. Ter beantwoording hiervan zijn 15 onderzoeksvragen geformuleerd (zie par. 1.2). Hieronder wordt, voor zover het onderzoeksmateriaal dat toestaat, op die vragen een voorlopig en soms gedeeltelijk antwoord gegeven. Het getal tussen haakjes verwijst naar de onderzoeksvraag, waarop het antwoord betrekking heeft.

De gerechtshoven

De transformatie van de hoven van eerstelijns-rechter naar appelrechter heeft uiteraard geleid tot minder zaken en een lagere bezetting (1). Daardoor is bij diverse hoven niet langer sprake van vaste meervoudige kamers met een gespecialiseerd zakenpakket en is evenmin gegarandeerd dat alle fiscale specialismen bij alle hoven aanwezig zijn. Om te verzekeren dat bij de hoven gezamenlijk voor alle zaken wel voldoende deskundigheid bestaat, is besloten om op landelijk niveau zeven kennisgroepen in te stellen.

Bij het maken van een keuze voor de invulling van hun nieuwe functie als appelrechter dienen de hoven recht te doen aan de twee functies die het appel in fiscale zaken volgens de wetgever heeft, namelijk de herkansingsfunctie voor partijen en de controlefunctie ten opzichte van de rechtbanken. Het eerste deel van deze opdracht is zonder meer gelukt: bij alle hoven staat de herkansingsfunctie van het appel volledig overeind staat (3). Partijen kunnen in appel nieuwe gronden en gegevens aanvoeren ook al hadden die eerder in de procedure kunnen worden ingebracht. Beperkingen van deze functie zijn vrijwel niet aangetroffen.

Wat betreft de appelaanpak is de situatie bij de hoven nog niet volledig uitgekristalliseerd (4). In de meeste zaken prevaleert vooralsnog de herhalingsaanpak. In die zaken beoordelen de hoven het appelgeschied alsof er geen rechtbankuitspraak is geweest en komt de controlefunctie van het appel minder uit de verf. In een minderheid van zaken wordt gekozen voor de (gematigde) controleaanpak en wordt zowel bij de feitenvaststelling als bij de appelbeoordeling gerefereerd aan de rechtbankuitspraak. In de appelluitspraak wordt dan expliciet aangegeven of het hof met het oordeel van de rechtbank al dan niet instemt. Volgens een meerderheid van de rechtbanken zouden de hoven deze aanpak vaker moeten toepassen, vooral ook in zaken waarin het rechtbankoordeel niet wordt gevolgd, omdat het leereffect van deze aanpak groter is.

De instroom van appelzaken ligt bij de meeste hoven in de buurt van de prognoses of gaat daar zelfs overheen. Alleen bij het hof 's-Gravenhage ligt de instroom beduidend lager dan tevoren was verwacht (8).

De rechtbanken

Toen de rechtbanken in 2005 met hun nieuwe rol als fiscale rechter in eerste aanleg werden belast kregen zij te maken met twee tradities. Enerzijds

is dat de fiscale traditie omdat de rechtbanken verticaal worden gecontroleerd door de gerechtshoven en (in cassatie) de Hoge Raad. Anderzijds is dat de algemeen-bestuursrechtelijke traditie omdat fiscale rechtspraak binnen de rechtbank (horizontaal) onderdeel is van de bestuurssector. Daardoor heeft men ook te maken met de opvattingen die worden aangehangen in de andere onderdelen van deze sector, die verticaal worden gecontroleerd door de ABRvS en CRvB.

In de wijze waarop de rechtbanken hun rol als fiscale rechter hebben ingevuld, ziet men als gevolg van het voorgaande institutioneel en procedureel een combinatie van traditioneel fiscale aspecten met algemeen-bestuursrechtelijke aspecten. Institutioneel zijn de fiscale units van de fiscale rechtbanken onderdeel van de sector bestuursrecht van de rechtbank. Zij worden volledig of tenminste voor de helft bemenst door rechters met een fiscale achtergrond. Bij de meeste decentrale rechtbanken zijn uitsluitend rechters met een bestuursrechtelijke achtergrond met fiscale zaken belast (9).

De zittingsgerichte zaaksbehandeling van zowel fiscale als decentrale rechtbanken is vooral geïnspireerd door de benadering van de sectoren bestuursrecht (10). Procesrechtelijk prevaleert bij hen de fiscale benadering bij belangrijke thema's als het in ruime mate toelaten van laat ingebrachte stukken (12) en het in de regel materieel en definitief afdoen van geschillen (13). Wel geschiedt dit laatste op de in het algemeen bestuursrecht gebruikelijke wijze, waarbij formele bestuurlijke fouten wel worden benoemd en reden kunnen zijn voor vernietiging van de bestreden uitspraak. Vervolgens wordt de zaak in de regel definitief afgedaan doordat de rechter

zelf in de zaak voorziet of de rechtsgevolgen van de vernietigde uitspraak in stand laat. Alleen in de sfeer van de ontvankelijkheid ziet men dat sommige rechtbanken op een onderdeel de algemeen-bestuursrechtelijke benadering laten prevaleren boven de fiscale (11). Op dit punt zorgt de (horizontale) afstemming binnen de rechtbank voor divergenties in de (verticale) fiscale kolom.

De hoven hebben geen problemen met de 'bedrijfsmatige' aanpak door de rechtbanken en zijn over het algemeen niet ontevreden over de 'output' van hun fiscale rechtbank. Over de output van de decentrale rechtbanken kunnen zij nog niet oordelen, omdat zij nog te weinig zaken hebben behandeld. Het vernietigingspercentage van uitspraken van de fiscale rechtbanken ligt gemiddeld iets onder de 40%, waarbij de uitsluitend met fiscalisten bemenste rechtbanken (Breda, Leeuwarden) lager scoren dan de andere rechtbanken met een gemengde fiscaal-bestuursrechtelijke samenstelling (14).

De fiscale rechtbanken Arnhem en Leeuwarden kunnen – gelet op de doorlooptijden en werkvoorraden – de instroom van zaken (redelijk) goed aan. De rechtbanken Breda, 's-Gravenhage en vooral Haarlem hebben meer problemen met de onverwacht hoge instroom van zaken en combineren langere doorlooptijden met hogere werkvoorraden. Deze rechtbanken hebben maatregelen getroffen om de opgetreden problemen op te lossen. Bij veel decentrale rechtbanken is in 2007 sprake geweest van forse overschrijdingen van de streefcijfers voor de doorlooptijden. Omdat men in 2008 een verlaging van het aantal WOZ-zaken verwacht, zijn geen structurele maatregelen getroffen (15).

Inleiding

1.1 Aanleiding voor het onderzoek en voorgeschiedenis

Op 1 januari 2005 is in belastingzaken rechtspraak in twee feitelijke instanties ingevoerd. Sindsdien moet tegen uitspraken op bezwaar, die na die datum zijn gedaan, eerst beroep worden ingesteld bij een rechtbank. Geschillen over rijksbelastingen zijn geconcentreerd bij vijf rechtbanken, de rechtbanken Arnhem, Breda, 's-Gravenhage, Haarlem en Leeuwarden. Deze rechtbanken worden in dit rapport aangeduid als *fiscale rechtbanken*. Alle 19 rechtbanken zijn bevoegd in geschillen over decentrale (gemeentelijke, waterschaps- en provinciale) belastingen. Voor zover deze rechtbanken niet tevens fiscale rechtbank zijn, worden zij in dit rapport aangeduid als *decentrale rechtbanken*. Van de uitspraken van de rechtbanken kan in hoger beroep worden gekomen bij de – voorheen als rechter in eerste aanleg optredende – belastingkamers van de vijf gerechtshoven. Vervolgens staat cassatieberoep bij de Hoge Raad open.

De invoering van de belastingrechtspraak in twee feitelijke instanties wordt vanaf eind 2005 geëvalueerd door een team bestaande uit wetenschappers van de disciplinegroepen Staats- en Bestuursrecht en Fiscaal Recht van de Universiteit Utrecht. Deze evaluatie vindt in drie fasen plaats. Het resultaat van de eerste fase van het onderzoek is gepubliceerd in R.J.G.M. Widdershoven, K.L.H. van Mens, M.B.A. van Hout, C.L. Knijff, R. Ortlep, M.J.M. Verhoeven, Evaluatie belastingrechtspraak in twee feitelijke instanties, Eindrapport fase I, Raad voor de rechtspraak, *Research Memoranda* nr. 3, jaargang 2, 2006. In dat rapport lag de nadruk op de organisatie en aanpak van de belastingrechtspraak door de rechtbanken. Het onderhavige rapport bevat de resultaten van de tweede fase van het onderzoek. In deze fase is wederom aandacht besteed aan de rechtbanken, maar wordt ook ingegaan op de gang van zaken bij de gerechtshoven.

In paragraaf 1.1. van het hiervoor genoemde Eindrapport fase I van het onderzoek is uitvoerig ingegaan op de aanleiding voor het onderzoek.¹ Kort samengevat is daarbij vastgesteld dat de invoering van de twee feitelijke instanties – volgens de wetgever – moet bijdragen aan de kwaliteit van de belastingrechtspraak, met name omdat de mogelijkheid wordt geboden om misslagen van partijen en de rechter in eerste aanleg te herstellen. Tegelijkertijd moet de doorlooptijd van de totale procedure in de hand worden gehouden. Om dit te bereiken dient de rolopvatting van de rechtbanken en de hoven zodanig te zijn, dat zij vanuit hun eigen positie in het geheel van fiscale rechtsbescherming en met respect voor elkaars positie een bijdrage leveren aan de kwaliteit van de belastingrechtspraak. Daardoor kan worden bereikt dat een belangrijk deel van de zaken door de rechtbanken zodanig wordt afgedaan dat aan hoger beroep geen behoefte bestaat. Of deze doelstelling wordt bereikt hangt onder meer af van twee factoren die elkaar onderling beïnvloeden.

In de eerste plaats is dat de *opvatting van de gerechtshoven over hun rol als appelrechter*. In theorie kan deze zich bewegen tussen twee uitersten. Aan de ene kant de rolopvatting, waarin de hoven zich beperken tot het controleren van de rechtmatigheid van de uitspraak van de rechtbank aan de hand van de door partijen aangevoerde bezwaren. Aan de andere kant de rolopvatting, waarin de hoven de oorspronkelijk bestreden uitspraak, los van het oordeel van de rechtbank, aan een volledige rechterlijke toetsing onderwerpen als waren zij een tweede eerstelijnsrechter. Daartussen liggen nuances. Bij het maken van een keuze voor een bepaalde rolopvatting dienen de hoven recht te doen aan het door de wetgever beoogde doel van de invoering van twee feitelijke instanties in fiscale zaken, te weten het bieden van de mogelijkheid om zowel misslagen van partijen als misslagen van de rechtbanken te herstellen. Het

¹ Evaluatie belastingrechtspraak in twee instanties, Eindrapport fase I, p. 4-5.

1

hoger beroep in belastingzaken heeft daarmee twee functies, namelijk de herkansingsfunctie voor partijen en de controlefunctie ten opzichte van de rechtbanken. De keuze voor een bepaalde rolopvatting heeft invloed op de mate waarin partijen de rechtbanken serieus nemen en daarmee op appelpercentages en doorlooptijden. Tegelijkertijd moet worden vastgesteld dat deze keuze niet alleen door effectiviteitsoverwegingen wordt (en mag worden) bepaald, maar ook door de opvattingen over de kwaliteit van rechtsbescherming die aan de belastingplichtige dient te worden verleend. Bovendien speelt mee hoe de rechtbanken hun nieuwe taak als fiscale eerste-lijnsrechter vervullen. Naarmate dit meer conform de wensen van de hoven is, is er minder reden om het werk van de rechtbanken over te doen.

Daarmee zijn we aangekomen bij de tweede factor die van belang is voor het bereiken van de hiervoor genoemde doelstelling, de *opvatting van de rechtbanken over hun rol als fiscale eerste-lijnsrechter*. De fiscale units van de rechtbanken worden verticaal gecontroleerd door de gerechtshoven en (in cassatie) de Hoge Raad, horizontaal functioneren zij echter binnen het geheel van de rechtbank en zijn zij onderdeel van de bestuurssectoren van die rechtbanken. Met deze sectoren delen zij bovendien het procesrecht van de Algemene wet bestuursrecht (Awb). Voor een deel zijn de fiscale rechters afkomstig uit de bestuurssector. Dit kan tot gevolg hebben dat de fiscale units de strakkere aanpak, die bij de bestuurssectoren van de rechtbanken gebruikelijk is, overnemen. Bovendien zou men zich bij de toepassing van het (fiscale) procesrecht mede kunnen laten leiden door de opvattingen die op dat gebied bestaan in de bestuurssector. Grosso modo zijn deze wat formeler dan in het fiscale recht gebruikelijk is. Enige divergentie tussen de eerste lijn (rechtbanken) en de appelcolleges (gerechtshoven) is daarmee niet denkbeeldig. Mocht dit inderdaad gebeuren dan kan dat weer invloed hebben op de rolopvatting van de hoven, in die zin dat zij geneigd zouden kunnen zijn om het werk van de rechtbanken volledig over te doen.

1.2 Probleemstelling en onderzoeksvragen

Het onderzoek heeft als doel de ontwikkelingen over de rolopvattingen van de rechtbanken en appelcolleges te registreren en eventuele divergenties of fricties (spanningen) in kaart te brengen. Door deze ontwikkelingen zichtbaar te maken beoogt het bovendien bij te dragen aan het zoveel mogelijk voorkomen van spanningen. De probleemstelling van het onderzoek sluit hierbij nauw aan:

Hoe vullen de rechtbanken en gerechtshoven hun rol als belastingrechter in eerste aanleg en appel in, en in hoeverre leiden deze invullingen tot divergenties en fricties?

De onderzoeksvragen sluiten nauw aan bij de probleemstelling. Zij hebben enerzijds betrekking op de rolopvatting van de hoven in appel, anderzijds op die van de rechtbanken met het oog op mogelijke spanningen tussen de hoven en de rechtbanken. In het Eindrapport van fase I van het onderzoek zijn de onderzoeksvragen voor het totale onderzoek opgenomen.² Naar aanleiding van de ervaringen uit fase I zijn deze vragen voor het verdere onderzoek op een aantal punten uitgebreid. Deze uitbreiding heeft in de eerste plaats betrekking op organisatie en aanpak van de belastingrechtspraak door de rechtbanken en de hoven. In de tweede plaats is een vraag opgenomen over de waardering door de hoven van de output van en aanpak door de rechtbanken. Daarbij wordt ook bekeken of er een relatie is tussen deze waardering en de complexiteit van de belasting. In de derde en laatste plaats is – in overleg met de begeleidingscommissie – besloten om aandacht te besteden aan mogelijke problemen die zich in de praktijk bij de rechtbanken en/of hoven voordoen op het punt van de instroom, het appelpercentage en de doorlooptijden. Ook wordt hierbij bekeken in hoeverre er een relatie bestaat met de complexiteit van de belasting. De problematiek van de complexiteit van belastingen wordt in paragraaf 1.4 nader uitgewerkt.

² Evaluatie belastingrechtspraak in twee instanties, Eindrapport fase I, p. 7-9.

Voor de duidelijkheid worden hierna alle onderzoeksvragen voor het gehele onderzoek weergegeven.

Met betrekking tot de gerechtshoven:

1. *Institutionele aspecten*: op welke wijze is de fiscale rechtspraak binnen de hoven georganiseerd? Welke achtergrond hebben de rechters en de ondersteuning? Op welke wijze vindt interne (binnen de hoven) en externe coördinatie (met andere hoven, met de Hoge Raad, (eventueel) met andere bestuursrechtelijke appelcolleges, met de rechtbanken binnen het ressort) plaats?
2. *De zaaksbehandeling door de hoven*: hoe is de zaaksbehandeling georganiseerd? Hoe richtinggevend is de Procesregeling? Worden procestermijnen strak gehandhaafd? Hoe is de verdeling tussen enkelvoudige kamers en meervoudige kamers?
3. *Mate van herkansing*: in hoeverre kunnen in appel nog elementen van het bestreden besluit worden aangevochten die in eerste aanleg niet zijn aangevochten en in hoeverre kunnen in appel nog nieuwe gronden, nieuwe verweren en nieuwe feiten (bewijs) worden aangevoerd? Wordt interne compensatie in appel toegestaan? Maakt het daarbij iets uit of deze 'nova' in eerste aanleg terecht buiten beschouwing waren gelaten, omdat zij in die fase te laat (buiten de termijn van artikel 8:58 Awb of pas ter zitting) waren aangevoerd? Maakt het iets uit of belanghebbende een bepaalde grond in eerste aanleg had prijsgegeven?
4. *Appelaanpak*: wat merken de hoven aan als object van geschil in appel, de uitspraak van de rechtbank of het oorspronkelijk bestreden besluit? Hoe stelt men zich op ten opzichte van de rechtbankuitspraak? Wordt het besluit beoordeeld via de 'sluis' van deze uitspraak en wordt expliciet en gemotiveerd aangegeven of het hof met het oordeel van de rechtbank al dan niet instemt (controleaanpak) of beoordelen de hoven het appelgeschil alsof er geen rechtbankuitspraak is geweest (herhalingsaanpak)? Hoe gaan de hoven om met de feitenvaststelling door de rechtbanken? Wordt deze volledig overgedaan of neemt men deze, voor zover door partijen niet bestreden, in beginsel over?
5. *Omvang van de rechtsstrijd in ruime zin*: hoe gaan de gerechtshoven om met hun taak om ambtshalve het recht toe te passen? Beperkt men deze taak tot de door partijen aangevoerde gronden of wordt deze bevoegdheid benut om partijen (vooral de zelfprocederende burger) een 'handje te helpen'? Hoe stellen de hoven zich op ten opzichte van laat in de procedure ingebrachte 'nova' (buiten de termijn van artikel 8:58 Awb, pas ter zitting, na de zitting)? Maakt het daarbij wat uit of het gaat om nieuwe elementen, nieuwe gronden, nieuwe verweren of nieuwe feiten (bewijs)?
6. *De rol van partijen*: welke eisen stellen de hoven aan de door partijen aangevoerde gronden? Kan een appellandant volstaan met een herhaling van hetgeen in eerste aanleg is aangevoerd of dient hij aan te geven waarom de rechtbank het onjuist heeft gezien? Maakt het in dit verband iets uit wie appelleert, een zelfprocederende burger, een burger met een professionele rechtshulpverlener of de inspecteur?
7. *De positie van verweerder*: in hoeverre staan de hoven het toe dat verweerder in appel (geïntimeerde) nog eigen gronden inbrengt? Wordt dit, behoudens de mogelijkheid van incidenteel appel, niet toegestaan of kiest men voor een ruimere koers? Hoe wordt omgegaan met incidenteel appel?
8. *Problemen in de praktijk*: hoe hoog ligt het aantal appelzaken (appelpercentage)? In hoeverre bestaat er een relatie tussen het appelpercentage en de complexiteit van de belasting? Doen zich bij de afhandeling van de appelzaken problemen voor? Zo ja, welke

maatregelen zijn reeds getroffen of is men voornemens te treffen?

Met betrekking tot de rechtbanken:

9. *Institutionele aspecten*: hoe is de fiscale rechtspraak binnen de rechtbank georganiseerd? Is er een aparte fiscale 'unit'? Welke relatie bestaat er met de bestuurssector van de rechtbank? Hebben de rechters een fiscale of algemeen bestuursrechtelijke achtergrond? Hoe zit het op dit punt met de ondersteuning? Op welke wijze vindt interne (binnen de rechtbank) en externe coördinatie (met andere rechtbanken, met het hof) plaats?
10. *De zaaksbehandeling door de rechtbanken*: hoe is de zaaksbehandeling georganiseerd? Hoe richtinggevend is de Procesregeling bestuursrecht? Kiest men voor een zittingsgericht aanpak? Hoe strak worden de procestermijnen gehandhaafd? Hoe wordt omgegaan met het repliek- en dupliektraject?
11. *De rechtsingang*: hoe hanteert men fatale bezwaar- en beroepstermijnen? Hoe wordt de tijdigheid van een bezwaar- of beroepschrift in geval van terpostbezorging bepaald? Wat doet men met prematuur bezwaar en beroep? Welke eisen stelt men aan de formulering van de bezwaar- en beroepsgronden (hoe specifiek moeten deze gronden zijn)?
12. *De omvang van de rechtsstrijd in ruime zin*: in hoeverre wordt in de belastingrechtspraak de omvang beperkt door de in bezwaar bestreden elementen en de daartegen aangevoerde gronden? Hoe ver gaat men gaan bij het ambtshalve aanvullen van de rechtsgronden? Hoe strak wordt een termijnbepaling als artikel 8:58 Awb toegepast? Hoe stelt men zich op ten aanzien van stukken die pas ter zitting worden ingebracht (of waarvan het inbrengen pas ter zitting wordt aangeboden)? Hoe stelt men zich op ten opzichte van gronden en verweren die pas ter zitting worden aangevoerd?
13. *Beoordeling van belastingbesluiten en rechtsuitgang*: beoordelen de rechtbanken belastingbesluiten materieel of beperkt men zich tot een meer formele beoordeling? Kiezen de rechtbanken voor definitieve geschillenbeslechting? Hoe gaan zij om met hun bevoegdheid om zelf in de zaak te voorzien? Is dat regel of wijst men vaak terug naar de inspecteur? In welke gevallen wijst men terug?
14. *Waardering van de output en aanpak van de rechtbanken*: hoe vaak wordt tegen uitspraken van de rechtbanken appel ingesteld? Hoe vaak worden uitspraken van de rechtbanken door de hoven vernietigd, en in welke mate is dat vanwege 'fouten' van de rechtbank? In hoeverre is er een relatie met de complexiteit van de belasting? Hoe waarderen de hoven de 'bedrijfsmatige' aanpak van belastingzaken door de rechtbanken (zittingsgericht, strakke termijnhantering, ontmoedigen formeel repliekdupliektraject) en de wijze waarop de rechtbanken de zaken procesrechtelijk aanpakken?
15. *Problemen in de praktijk*: doen zich bij de afhandeling van de zaken door de rechtbanken problemen voor (stuwmeren, doorlooptijden et cetera)? Zo ja, welke maatregelen zijn getroffen of is men voornemens te treffen? In hoeverre bestaat er een relatie tussen de mogelijke problemen en de complexiteit van de belasting?

1.3 De inhoud van fase II, onderzoeksmethoden

Het rapport dat thans voor u ligt bevat de resultaten van fase II van het onderzoek. In deze fase is aandacht besteed aan drie onderwerpen.³ In de eerste plaats wordt – zij het wat minder uitvoerig dan in fase I – opnieuw ingegaan op de gang van zaken bij de rechtbanken. Onderwerpen die daarbij aan de orde komen zijn: institutionele aspecten van fiscale rechtspraak, de aanpak van

³ De onderzoeksvragen die in deze rapportage niet worden behandeld, komen aan de orde in de derde fase van het onderzoek.

fiscale geschillen door de rechtbanken, de problematiek van de laat ingebrachte stukken, de wijze van afdoening (al dan niet definitieve afdoening) en eventuele praktijkproblemen (stuwmeren, doorlooptijden). Voor de fiscale en drie decentrale rechtbanken (Rotterdam, Utrecht, Zutphen) zijn deze onderwerpen ten dele ook al besproken in fase I van het onderzoek en is het onderhavige rapport een aanvulling op en update van de informatie uit fase I. Voor de andere decentrale rechtbanken is de informatie nieuw. Dit deel van het rapport heeft betrekking op de onderzoeksvragen 9 tot en met 13 en vraag 15, zij het dat niet altijd alle aspecten van elke vraag worden onderzocht. In de tweede plaats wordt in het onderhavige rapport aandacht besteed aan de waardering door de hoven van de aanpak en output van de rechtbanken. Wat betreft de aanpak gaat het erom hoe de hoven oordelen over de – in fase I van het onderzoek gesignaleerde – ‘bedrijfsmatige’ aanpak van fiscale geschillen door de rechtbanken. Wat betreft de output wordt eerst bekeken hoe de hoven cijfermatig oordelen over de uitspraken van de rechtbanken: hoe vaak wordt een uitspraak van de rechtbank vernietigd of bevestigd? Is er een relatie tussen het aantal vernietigingen en de (complexiteit van de) belasting die in geschil is? Vervolgens wordt bekeken om welke redenen een rechtbankuitspraak wordt vernietigd. Heeft dat te maken met door het hof toegelaten nova, acht het hof het feitenonderzoek door de rechtbank onvolledig, is er een fiscaalrechtelijk verschil van inzicht et cetera? Dit deel van het rapport geeft een voorlopig antwoord op onderzoeksvraag 14. In de derde plaats wordt ingegaan op de gang van zaken bij de hoven. Daarbij wordt aandacht besteed aan institutionele aspecten, enige procesuele aspecten van het appel, de functie die het appel volgens de hoven heeft en de appelaanpak. Aldus heeft dit deel van het rapport betrekking op de onderzoeksvragen 1 en 3 tot en met 8, zij het dat lang niet alle aspecten van elke vraag al zijn bestudeerd.

Voor de rapportage over fase II zijn vier onderzoeksmethoden gehanteerd: analyse van cijfer-

matige gegevens, onderzoek van jurisprudentie, het laten invullen van een vragenlijst en het houden van interviews.

Verantwoording van de analyse van cijfermatige gegevens

Ten behoeve van fase II heeft een cijfermatig onderzoek plaatsgevonden naar de output van de rechtbanken en hoven. Meer in het bijzonder ging daarbij de aandacht uit naar de doorlooptijden en werkvoorraden bij de rechtbanken, de uitkomsten van de zaken bij de rechtbanken, de input bij de hoven en het appelpercentage, alsmede de output van de hoven (en de daaruit blijvende waardering voor de rechtbankuitspraken). Bij het onderzoek is gebruik gemaakt van de cijfers van de rechtbanken en de hoven, die tot 1 oktober 2007 zijn verzameld door de Raad voor de rechtspraak.

Hoewel de cijfers van de Raad voor de rechtspraak over het algemeen een goed kwantitatief beeld geven van de onderzochte onderwerpen, moet de waarde ervan op onderdelen vooralsnog enigszins worden gerelativeerd. In de desbetreffende hoofdstukken wordt dit nader aangegeven. De reden voor deze relativering is dat de aantallen zaken bij sommige onderwerpen nog te laag liggen om verregaande conclusies te trekken. Verder kan worden opgemerkt dat niet alle kwesties, die interessant zouden zijn geweest voor het onderzoek, door de Raad van de Rechtspraak worden geregistreerd. Dit geldt bijvoorbeeld voor degene die appel instelt bij een hof (is dat de inspecteur, de belastingplichtige of beiden?), de verdere afdoening na vernietiging van een bestreden uitspraak (terugwijzen, zelf voorzien, rechtsgevolgen in stand laten) en de bevestiging van een uitspraak in appel met verbetering van gronden. Over deze kwesties kan derhalve geen kwantitatief beeld worden gegeven.

De rechtbank Haarlem doet vanaf de invoering van fiscale rechtspraak in twee feitelijke instanties in 2005 de decentrale belastingzaken van de rechtbank Amsterdam af. Sinds 1 januari 2007 worden de decentrale belastingzaken van de rechtbanken Assen en Groningen afgedaan door

de rechtbank Leeuwarden. Bij de cijfermatige analyses in dit rapport zijn de zaken van de rechtbank Amsterdam bij die van Haarlem opgeteld, en de zaken van de rechtbanken Assen en Groningen bij die van Leeuwarden. Voor de rechtbank Leeuwarden zijn de cijfers daardoor enigszins geflatteerd, omdat ook de in 2005 en 2006 door de rechtbanken Assen en Groningen afgedane zaken aan de rechtbank Leeuwarden worden toegerekend.

Onderzoek van jurisprudentie

In de eerste plaats zijn in fase II van het onderzoek alle, tot 1 januari 2008 op www.rechtspraak.nl gepubliceerde uitspraken van de gerechtshoven onderzocht op de volgende punten: de redenen waarom een rechtbank-uitspraak is vernietigd; de herkansingsfunctie van het appel; de appelaanpak en de afdoening van het appel.

In de tweede plaats is – evenals in fase I van het onderzoek – jurisprudentie-onderzoek verricht met betrekking tot een procesrechtelijk onderwerp, waarbij zich mogelijk spanningen zouden kunnen voordoen tussen de fiscale benadering van de Hoge Raad en de benadering van de niet-fiscale hoogste bestuursrechtters. In deze fase van het onderzoek is gekozen voor het onderwerp definitieve geschillenbeslechting.

Ten slotte is de rechtspraak van de rechtbanken selectief onderzocht op twee andere procesrechtelijke thema's, namelijk het toelaten in eerste aanleg van laat ingebrachte stukken en een specifieke ontvankelijkheidskwestie (de zogenoemde poststempelkwestie). In aanvulling hierop is de rechtbanken zelf gevraagd of zij ten aanzien van deze onderwerpen interessante rechtspraak hebben gewezen.

Vragenlijsten

Ten behoeve van fase II van het onderzoek hebben alle fiscale en decentrale rechtbanken een (electronische) vragenlijst ingevuld. In de lijst zijn vragen opgenomen over de organisatie van de fiscale rechtspraak bij de rechtbanken; de wijze van aanpak van de fiscale zaken; de opstelling ten aanzien

van een aantal procesrechtelijke thema's; mogelijke praktijkproblemen. De fiscale rechtbanken die al waren geïnterviewd in fase I van het onderzoek, is gevraagd een update te geven van de informatie uit fase 1. De voor hen bestemde lijst is gepresenteerd en toegelicht op een bijeenkomst van OBER 5 (het reguliere overleg van de fiscale rechtbanken). Voor de (meeste) decentrale rechtbanken vroeg de lijst naar nieuwe informatie. Deze lijst is gepresenteerd en toegelicht op een bijeenkomst van OBER 19. De vragenlijsten zijn als bijlage 1 en 2 bij dit rapport opgenomen.

Interviews

In de periode tussen 8 november 2007 tot 5 december 2007 zijn alle hoven geïnterviewd aan de hand van een aandachtspuntenlijst met open vragen. De aandachtspuntenlijst is als bijlage 3 bij dit rapport opgenomen. De lijst bevat vragen over de organisatie van de fiscale rechtspraak, de opvatting van de hoven ten aanzien van een aantal procesrechtelijke thema's, de opvatting van de hoven over de output van de rechtbanken en de appelaanpak.

Ten slotte is het concept van dit rapport op individuele basis besproken met leden van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs en het College Belastingadviseurs. Andere 'gebruikers' van de belastingrechtspraak (zowel adviseurs als inspecteurs) zijn in deze fase van het onderzoek niet geïnterviewd. In fase III van het onderzoek zal onder de 'gebruikers' een enquête worden gehouden, waarin de vraag centraal staat hoe men de fiscale rechtspraak in twee feitelijke instanties waardeert.

1.4 Complexe en niet complexe belastingen

Een vermoeden dat in fiscale kringen bestaat, is dat de rechtbanken vooral problemen zouden hebben met de meer complexe belastingen. Dit zou tot gevolg hebben dat deze belastingen beduidend

trager zouden worden behandeld. Bovendien zou tegen uitspraken van de rechtbank bij complexe belastingen vaker hoger beroep worden ingesteld en zou dit hoger beroep vaker tot vernietiging van de uitspraak leiden. Omdat, als dit vermoeden juist is, de invoering van twee feitelijke instanties tot gevolg zou hebben dat de totale doorlooptijden bij complexe belastingen zouden toenemen, is door sommigen al gesuggereerd om bij complexe belastingen prorogatie voor partijen mogelijk te maken.⁴ Ook zouden eventuele problemen van de rechtbanken met complexe belastingen reden kunnen zijn voor speciale deskundigheidsbevorderende maatregelen. Of dit goede suggesties zijn, wordt door de onderzoekers thans in het midden gelaten. Wel is – in overleg met de begeleidingscommissie – besloten om de doorlooptijden en de werkvoorraden bij de rechtbank, het appelpercentage en het percentage succesvolle hoger beroepen uit te splitsen naar complexe en minder complexe belastingen. De cijfers over de doorlooptijden en werkvoorraden bij de rechtbanken worden vermeld in paragraaf 2.4.2, de cijfers over het appelpercentage en het percentage vernietigingen in appel in paragraaf 3.3 en 3.4.

Ten einde te bepalen welke belastingen in de regel complex of niet complex zijn, is aan de hoven en de fiscale rechtbanken gevraagd om ten aanzien van de diverse decentrale en rijksbelastingen aan te geven of zij in de regel complex, gemiddeld complex of niet complex zijn.

De keuzes van de rechtbanken en de hoven zijn gewaardeerd met 3 (complex), 2 (gemiddeld) en 1 (niet complex). Vervolgens is het gemiddelde bepaald van de gezamenlijke rechtbanken enerzijds en de gezamenlijke hoven anderzijds.⁵ De diverse belastingen zijn ten slotte verdeeld in drie groepen, complex (tussen 2,35 en 3), gemiddeld (tussen 1,65 en 2,35) en niet complex (minder dan 1,65). Deze exercitie heeft het in tabel 1 opgenomen beeld opgeleverd.

Deze cijfers geven een redelijk goed beeld van de complexiteit van de diverse belastingen. Wel kan

worden opgemerkt dat de hoven en rechtbanken de waardering elk vanuit hun eigen perspectief hebben ingevuld. Daardoor hebben de hoven de complexiteit van de belastingen over het algemeen wat hoger gewaardeerd dan de rechtbanken. Immers – om een voorbeeld te noemen – een groot deel van de WOZ-zaken waarmee de rechtbanken te maken hebben is niet erg complex, het beperkter aantal appelzaken in WOZ-aangelegenheden kan echter beduidend complexer zijn. Ten slotte zij opgemerkt dat binnen de IB (inkomstenbelasting) geen onderscheid is gemaakt tussen IB-winst (in de regel complex) en IB-particulieren (in de regel niet complex). De reden hiervoor is dat een dergelijk onderscheid ook niet wordt gemaakt in de cijfermatige gegevens van de Raad voor de rechtspraak.

1.5 Opbouw van het rapport

De opbouw van het rapport volgt in belangrijke mate de in paragraaf 1.3 aangegeven aandachtspunten. In hoofdstuk 2 wordt ingegaan op de gang van zaken bij de rechtbanken. In hoofdstuk 3 komt de waardering van de rechtbanken door de hoven aan de orde. Hoofdstuk 4 besteedt aandacht aan de gang van zaken bij de hoven en aan de appellaanpak. Hoofdstuk 5 bevat de jurisprudentie-analyse ten aanzien van het procesrechtelijke thema definitieve geschillenbeslechting.

⁴ Bijvoorbeeld Ch.J. Langereis & I. de Roos, 'Hoofdlijnen fiscaal procesrecht', Kluwer: Deventer 2006, tweede druk, p. 151.

⁵ Eén fiscale rechtbank heeft de complexiteitslijst niet ingevuld. De hierna opgenomen waardering door de rechtbanken is derhalve het gemiddeld van 4 fiscale rechtbanken. Bij de hoven is de waardering het gemiddelde van 5 hoven. Niet elke rechtbank en elk hof heeft elke belasting gewaardeerd.

Tabel 1 Complexiteit van belastingen

| | hoven | rechtbanken | gemiddeld |
|--|-------|-------------|-----------|
| Complex (> 2,35) | | | |
| Rijksbelastingen | | | |
| Vennootschapsbelasting | 3 | 3 | 3 |
| Douanerechten | 3 | 3 | 3 |
| Successierechten | 3 | 2,8 | 2,9 |
| BPM | 2,4 | 2,8 | 2,6 |
| Loonbelasting | 2,6 | 2,5 | 2,55 |
| Omzetbelasting | 2,4 | 2,4 | 2,4 |
| Decentraal | | | |
| Baatbelasting | 2,8 | 2,8 | 2,8 |
| Waterschapslasten | 2,6 | 2,8 | 2,7 |
| Gemiddeld (tussen 1.65 en 2.35) | | | |
| Rijksbelastingen | | | |
| Overdrachtsbelasting | 2,3 | 2,3 | 2,3 |
| IB | 2,3 | 2,1 | 2,2 |
| Decentraal | | | |
| Precario | 1,6 | 2 | 1,8 |
| Niet complex (< 1,65) | | | |
| Rijksbelastingen | | | |
| WAZ | 1,6 | 1,1 | 1,35 |
| Motorrijtuigen | 1,3 | 1,4 | 1,35 |
| Decentraal | | | |
| Rioolrechten | 1,75 | 1,5 | 1,63 |
| Afvalheffing | 1,6 | 1,5 | 1,55 |
| WOZ | 16 | 13 | 1,45 |
| Reinigingsrechten | 1,5 | 1,3 | 1,4 |
| Leges | 1,4 | 1,3 | 1,35 |
| Parkeerbelasting | 1 | 1 | 1 |

De rechtbanken: organisatie, aanpak en knelpunten

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk staat de fiscale taak van de rechtbanken centraal. Daarbij wordt in de eerste plaats aandacht besteed aan de organisatorische aspecten hiervan (par. 2.2). Daarbij gaat het bijvoorbeeld om de vraag of de rechters en ondersteuning een fiscale of een algemeen bestuursrechtelijke achtergrond hebben. Voor de fiscale rechtbanken betreft deze informatie een update van de informatie uit fase I van het onderzoek. Voor de meeste decentrale rechtbanken is de informatie nieuw.

In de tweede plaats wordt ingegaan op de aanpak van de fiscale geschillen door de rechtbanken (par. 2.3). Hanteert men nog steeds de 'bedrijfsmatige' zaaksgerichte aanpak die in fase I van het onderzoek naar voren kwam (strikte termijnbewaking, ontmoediging formeel repliek-dupliektraject)? Hoe stellen de rechtbanken zich inmiddels op bij enige processuele thema's, waarvan bij de aanvang van het onderzoek werd verwacht dat de rechtbanken zouden kunnen afwijken van de in het fiscale recht gebruikelijke aanpak? Meer specifiek gaat het om de omgang met laat ingebrachte stukken en een specifieke ontvankelijkheidskwestie, namelijk de 'poststempelkwestie'. Een ander procesrechtelijk thema dat in dit verband van belang is, namelijk de kwestie van de definitieve geschillenbeslechting, wordt apart besproken in hoofdstuk 5. De informatie uit paragraaf 2.3 betreft voor de fiscale rechtbanken een update van de informatie uit fase I van het onderzoek. Voor de meeste decentrale rechtbanken is de informatie nieuw. In de derde en laatste plaats wordt aandacht besteed aan mogelijke knelpunten bij de afhandeling van de zaken door de rechtbanken als gevolg van de (hoge) instroom (par. 2.4). Daarbij wordt eerst aangegeven of de instroom van zaken bij de rechtbanken hoger is dan verwacht en welke maatregelen de rechtbanken hebben

getroffen om aan de instroom het hoofd te bieden. Deze informatie is afkomstig uit de antwoorden op de vragenlijsten die alle rechtbanken hebben ingevuld. Vervolgens wordt ingegaan op de doorlooptijden en de werkvoorraden bij de rechtbanken en wordt bovendien bekeken in hoeverre er een relatie bestaat tussen de snelheid waarmee zaken worden afgedaan en de complexiteit van de belastingen. Daarbij is gebruik gemaakt van de cijfermatige gegevens over het werk van de rechtbanken van de Raad voor de rechtspraak.

2.2 Organisatorische aspecten

In fase I van het onderzoek is gebleken dat in de rechtbanken Breda en Leeuwarden uitsluitend fiscaal geschoolde rechters zitting hadden.⁶ Bovendien had bij deze rechtbanken het gehele (Breda) of een meerderheid van (Leeuwarden) het ondersteunend personeel een fiscale achtergrond. Op dit moment bestaat in Leeuwarden de vaste bezetting van de belastingkamer nog steeds uit fiscalisten, maar worden inmiddels vier rechters met een algemeen bestuursrechtelijke achtergrond ingezet in decentrale belastingzaken. In Breda is dit laatste nog niet het geval, maar wordt wel overwogen om dit te doen. De andere fiscale rechtbanken (Arnhem, 's-Gravenhage, Haarlem) bleken in fase I, zowel wat betreft rechters als ondersteunend personeel, te hebben gekozen voor een gemengde bezetting van fiscalisten en mensen met een algemeen bestuursrechtelijke achtergrond.⁷ In dit uitgangspunt is geen verandering gekomen. Wel zijn er hier en daar veranderingen opgetreden in de verhouding tussen fiscalisten en niet-fiscalisten.

De rechtbank Haarlem heeft door de grote toestroom van zaken betreffende vooral decentrale heffingen iets

⁶ Evaluatie belastingrechtspraak in twee instanties, Eindrapport fase I, p. 14-15.

⁷ Evaluatie belastingrechtspraak in twee instanties, Eindrapport fase I, p. 14-15.

2

meer niet-fiscaal geschoolde secretarissen aangetrokken dan voorheen de bedoeling was. Dit komt door de krapte op de arbeidsmarkt voor fiscalisten. In Den Haag is het aantal fiscalisten onder de rechters juist toegenomen, terwijl ook daar de algemeen bestuursrechtelijk geschoolden in opkomst zijn onder het ondersteunend personeel.

Om de grote instroom bij de rechtbank Haarlem te beheersen heeft het hof 's-Gravenhage gedurende 2007 een meervoudige kamer (BTW-kamer) aan deze rechtbank 'uitgeleend'. Op 1 januari 2008 is deze samenwerking beëindigd.

Binnen de fiscale rechtbanken wordt in beperkte mate gebruik gemaakt van bijstand door een gespecialiseerde rechter van een andere rechtbank. Zo is bijvoorbeeld een BTW-specialist van de rechtbank Den Haag voor een BTW-zitting in Arnhem ingezet. Ten slotte komt het voor dat rechters met een fiscale achtergrond worden ingezet in aan het belastingrecht gerelateerde zaken binnen het algemeen bestuursrecht, zoals zaken met betrekking tot toeslagen.

Bij de decentrale rechtbanken maken de met fiscale rechtspraak belaste rechters of rechterlijke teams deel uit van de sector bestuursrecht. Veruit de meesten hebben een algemeen bestuursrechtelijke achtergrond; bij veel rechtbanken doen zij naast fiscale zaken ook andere bestuursrechtelijke zaken. Bij de rechtbanken Alkmaar, Almelo, Dordrecht, Middelburg, Roermond, Rotterdam, Utrecht en Zwolle heeft geen enkele 'vaste' rechter (niet-plaatsvervanger) een fiscale achtergrond. Bij de rechtbanken 's-Hertogenbosch, Maastricht en Zutphen is dat voor slechts één rechter wel het geval, maar heeft de meerderheid een bestuursrechtelijke achtergrond. Binnen het ondersteunend personeel heeft een enkeling een fiscale achtergrond, maar hebben veruit de meesten een bestuursrechtelijke achtergrond.

De meeste decentrale rechtbanken maken gebruik van rechter-plaatsvervangers. Alleen bij de rechtbanken Alkmaar, Maastricht, Roermond en Zutphen is dat niet het geval. De rechter-plaatsvervangers hebben meestal een fiscale achtergrond.

Meer precies is aan de rechtbank Dordrecht, 's-Hertogenbosch, Rotterdam en Zwolle één rechter-plaatsvervanger verbonden met een fiscale achtergrond. Aan de Utrechtse rechtbank zijn twee rechter-plaatsvervangers verbonden, één expert decentrale heffingen en één gepensioneerde inspecteur. De rechtbank Middelburg, waarbinnen maar twee vaste rechters met belastingzaken zijn belast, zet haar drie plaatsvervangers in ten einde een meervoudige kamer te kunnen bemensen. Twee plaatsvervangers zijn collega-rechters van de rechtbank Dordrecht, één is fiscaal specialist. De rechtbank Almelo heeft in een specifieke zaak met een groot aantal beroepen inzake baatbelasting (in verband met de renovatie van het stadscentrum) gebruik gemaakt van een gespecialiseerde rechter-plaatsvervanger.

2.3 Aanpak van de fiscale geschillen door de rechtbanken

2.3.1 Zaaksgerichte aanpak

In fase I is geconstateerd dat de fiscale rechtbanken hebben gekozen voor een zaaksgerichte ('bedrijfsmatige') aanpak, waarbij de Procesregeling Bestuursrecht 2005 richtinggevend is.⁸ Deze aanpak – die het meest strikt werd gehanteerd door de rechtbanken Arnhem, Haarlem en Leeuwarden – kenmerkt zich door een strikte hantering van de procestermijnen en het in beginsel niet verlenen van uitstel, alsmede door het 'ontmoedigen' van het formele repliek-dupliektraject. De rechtbanken 's-Gravenhage en Breda waren op onderdelen iets soepeler. Bij de laatstgenoemde rechtbank werd het formele repliek-dupliektraject wel gevolgd. Bij de rechtbank 's-Gravenhage was dit ook het geval indien het repliekverzoek werd ingediend binnen vier weken na het verweerschrift. Voorts verleende deze rechtbank met enige regelmaat één maal uitstel.

Fiscale rechtbanken

Het hiervoor geschetste beeld is niet meer in alle opzichten geldig. In algemene zin kan men stellen dat, mede als gevolg van de hoge instroom, bij

⁸ Evaluatie belastingrechtspraak in twee instanties, Eindrapport fase I, p. 22-24.

alle fiscale rechtbanken het uitstelbeleid wat is versoepeld. Eénmaal uitstel wordt verleend als daarvoor een goede reden wordt gegeven. Wat betreft repliek en dupliek is de algemene lijn thans dat dit wordt toegelaten als partijen daarom verzoeken, mits dit verzoek enigszins redelijk lijkt. De rechtbanken vragen in beginsel niet ambts-halve om repliek en dupliek, tenzij zij dat nuttig achten voor een goede behandeling van de zaak (nee, tenzij). Replik kan bijvoorbeeld nuttig zijn als in of bij het verweerschrift een nadere, nieuwe of aanvullende toelichting op aanslag is opgenomen.

Decentrale rechtbanken

De decentrale rechtbanken werken allemaal zittingsgericht, de rechtbank Zutphen overigens pas sinds 1 juli 2007. De procestermijnen worden door een meerderheid van decentrale rechtbanken strikt gehanteerd (Alkmaar, Almelo, Dordrecht, Maastricht, Utrecht, Rotterdam en Zwolle). Bij hen is uitstel van het indienen van stukken alleen mogelijk in bijzondere omstandigheden, bijvoorbeeld bij ziekte, overlijden en gemeentelijke herindelings. De andere decentrale rechtbanken zijn iets soepeler bij het verlenen van uitstel.

Bij de rechtbank Middelburg worden uitstelverzoeken éénmaal gehonoreerd. Verder uitstel is alleen mogelijk in bijzondere omstandigheden. De rechtbank Roermond honoreert 'gemotiveerde en redelijke' verzoeken om uitstel. De rechtbank 's-Hertogenbosch verleent éénmaal een uitstel van vier weken voor het indienen van een verweerschrift. De rechtbank Zutphen hanteert de procestermijnen niet al te strikt en verleent uitstel in bijzondere omstandigheden, waarbij 'bijzonder' ruim wordt uitgelegd. Daaronder valt bijvoorbeeld ook vakantie.

Een ruime meerderheid van de decentrale rechtbanken 'ontmoedigt' het formele repliek- en dupliektraject. Bij hen wordt een – al dan niet als repliek aangeduid – stuk dat na het verweerschrift wordt ingediend, in beginsel als nader stuk toegezonden aan de wederpartij. De wederpartij kan daarop tot 10 dagen voor de zitting reageren (art. 8:58 Awb). De rechtbank Utrecht voegt daar

aan toe dat repliek en dupliek wel wordt toegestaan als de zaak of de omvang van de stellingen daartoe – naar het oordeel van de rechtbank – aanleiding geven. Alleen de rechtbanken Almelo en Maastricht 'ontmoedigen' het formele repliek-dupliektraject niet. Als een partij een stuk indient dat is aangemerkt als repliek, dan wordt de wederpartij om dupliek gevraagd. Bij beide rechtbanken komt dat overigens maar heel zelden voor.

2.3.2 Omgang met laat ingebrachte stukken

In fase I hebben de meeste fiscale rechtbanken (Arnhem, Breda, 's-Gravenhage, Leeuwarden) en alle toen geïnterviewde decentrale rechtbanken (Utrecht, Rotterdam, Zutphen) gesteld dat zij als regel soepel zouden omgaan met laat – buiten de termijn van artikel 8:58 Awb of pas ter zitting – ingebrachte stukken.⁹ De meerderheid van hen (Arnhem, Breda, Leeuwarden, Rotterdam) was voornemens de toelating van dergelijke stukken afhankelijk te laten zijn van het standpunt en de belangen van de wederpartij. Heeft deze met de toelating geen problemen, dan zouden ze worden toegelaten. Heeft deze hiermee wel problemen en is een leespauze ter zitting onvoldoende dan zou de zitting worden geschorst en het onderzoek worden heropend. Volgens de rechtbank Utrecht zou bij haar heropening van het onderzoek uitzondering zijn. Als de wederpartij problemen zou hebben met de toelating van de stukken, dan zouden de stukken buiten de beoordeling blijven. Een dergelijke iets hardere lijn werd ook overwogen door de rechtbank 's-Gravenhage. De rechtbank Haarlem koos in fase I van het onderzoek in beginsel voor een strikte hantering van artikel 8:58 Awb. Buiten de termijn van artikel 8:58 Awb zouden stukken alleen worden toegelaten als de wederpartij daarmee geen problemen heeft.

Fiscale rechtbanken

Bij de fiscale rechtbanken Arnhem, Breda en Leeuwarden is de hiervoor weergegeven soepele omgang met laat ingebrachte stukken nog steeds

⁹ Evaluatie belastingrechtspraak in twee instanties, Eindrapport fase I, p. 26-28.

het beleid, waarbij de rechtbank Leeuwarden nog opmerkt dat partijen zich over en weer 'tegemeetkomend' opstellen, zodat zij op dit punt nog nooit een beslissing heeft moeten nemen. Van deze rechtbank en de Rechtbank Breda zijn in de gepubliceerde jurisprudentie geen uitspraken aangetroffen, waarin een laat in de procedure ingebracht stuk niet werd toegelaten. In de gepubliceerde uitspraken van de rechtbank Arnhem zijn wel twee uitspraken aangetroffen, waarin deze rechtbank tijdens de zitting ingediende stukken buiten beschouwing liet.¹⁰ In de eerste zaak is dat gegeven de omstandigheden begrijpelijk. In de tweede is de rechtbank kennelijk wat minder soepel dan gebruikelijk.

Rechtbank Arnhem 31 mei 2007, LJN: BA8351: ter zitting heeft verweerder een pleitnota overgelegd, die onder meer aantekeningen bevat van de hoorzitting in het kader van bezwaar. Verweerder heeft ter zitting verklaard dat eiseres met deze aantekeningen niet bekend is. 'Nu eiseres, als gevolg van haar afwezigheid ter zitting, ook niet in de gelegenheid is geweest aldaar hiervan kennis te nemen en daarop te reageren, zou het in strijd zijn met de goede procesorde om deze aantekeningen tot de gedingstukken te rekenen. De pleitnota is daarom buiten beschouwing gelaten'.

Rechtbank Arnhem 26 februari 2007, LJN: BA3969: '[t]er zitting heeft eiseres een verklaring van de heer [E] en [F] overgelegd. De rechtbank is van oordeel dat deze verklaring in strijd met de goede procesorde eerst ter zitting naar voren wordt gebracht en dat deze daarom als tardief buiten beschouwing moet blijven'.

De opvatting van de rechtbank 's-Gravenhage is vergeleken met fase I wat verder uitgewerkt, maar niet wezenlijk veranderd. Voorop wordt gesteld dat de problemen zich in de praktijk meestal oplossen, omdat de wederpartij – al dan niet na een leespauze – meestal instemt met de toelating van buiten de termijn van artikel 8:58 Awb ingebrachte stukken. Voelt deze partij zich echter overvallen en/of heeft de rechtbank de indruk dat voor de te late indiening van de stukken geen echte reden

bestaat, dan worden de stukken buiten de behandeling gelaten. Voorbeelden van deze beleidslijn bieden de volgende uitspraken.

Rechtbank 's-Gravenhage 12 april 2007, LJN: BB5688: eiseres heeft ter zitting aangevoerd dat uit de gedingstukken niet valt te concluderen dat verweerder bevoegd was de aanslag op te leggen en dat verweerder een bepaalde punt aannemelijk dient te maken. 'De rechtbank verklaart deze stelling tardief, omdat eiser, ook desgevraagd, niet heeft kunnen aangeven waarom deze stelling eerst tijdens het onderzoek ter zitting is ingenomen en aldus heeft gehandeld in strijd met de goede procesorde. Dit geldt evenzeer voor de ter zitting ingenomen stelling (...)'.¹¹

Rechtbank 's-Gravenhage 8 mei 2007, LJN: BA7501: '[g]emachtigden hebben ter zitting zes pleitnota's overgelegd, waarbij diverse producties waren gevoegd. Zij hebben, ook desgevraagd, niet aangegeven waarom deze producties niet reeds bij hun brief van [datum] of op een eerder moment in geding zijn gebracht. De rechtbank heeft deze producties niet aanvaard op grond van het oordeel dat gemachtigde hebben gehandeld in strijd met de goede procesorde. Ook verweerder heeft niet aangegeven, waarom de door hem ter zitting aangeboden stukken niet aan de rechtbank zijn gezonden op de voet van artikel 8:58 Awb. De rechtbank acht ook deze handelwijze in strijd met de goede procesorde'.

De rechtbank Haarlem stelt zich – zoals in fase I was voorzien – alleen soepel op ten aanzien van laat in de procedure ingebrachte stukken als de wederpartij niet in zijn procesbelang wordt geschaad. In een uitspraak van 18 mei 2006 overweegt deze rechtbank expliciet, dat artikel 8:58 Awb 'er niet aan in de weg staat dat stukken die op een later tijdstip worden ingediend door de rechtbank worden toegelaten tot de procedure, mits de wederpartij hierdoor niet in zijn procesbelang wordt geschaad'.¹¹ Omdat verweerder vóór de zitting had kunnen kennismaken van de brief in kwestie en zich daarover in zijn pleitnota had uitgelaten, rekende de rechtbank deze brief tot de gedingstukken.¹²

¹⁰ Zie voor een soepele omgang met laat ingebrachte stukken door deze rechtbank, Rechtbank Arnhem 14 juni 2006, LJN: AY9620, waarin de rechtbank een tijdens de zitting overgelegde pleitnota met bijlage toelaat, nadat verweerder heeft verklaard geen bezwaar hiertegen te hebben.

¹¹ Rechtbank Haarlem 18 mei 2006, LJN: AY0144

¹² Zie voor een ander voorbeeld, Rechtbank Haarlem (optredend voor de rechtbank Amsterdam) 26 januari 2007, LJN: BA0687, waarin een ter zitting, met instemming van verweerder, overgelegde foto in de beoordeling werd meegenomen.

Als de procesbelangen van de wederpartij wel worden geschaad, laat de rechtbank Haarlem te laat ingebrachte stukken buiten het procesdossier, zoals blijkt uit de volgende uitspraak.

Rechtbank Haarlem 12 december 2007, LJN: BC0707: ter zitting heeft eiser verzocht nadere stukken te mogen inbrengen. Verweerder heeft daar bezwaar tegen gemaakt. 'De rechtbank heeft ter zitting toevoeging aan het dossier van deze stukken geweigerd, omdat sprake was van een aanzienlijke hoeveelheid stukken (...), waarop verweerder redelijkerwijze niet adequaat ter zitting kon reageren, eiser deze stukken niet voor de tiendagentermijn van artikel 8:58 Awb had ingediend en eiser ter zitting heeft bevestigd reeds geruime tijd over die stukken te beschikken. Omstandigheden die inbreng op dit late moment in de procedure nog rechtvaardigen, heeft eiser niet gesteld en zijn anderszins niet gebleken'.

Ten aanzien van een bewijsaanbod ter zitting toont de rechtbank Haarlem zich in de volgende twee uitspaken streng. Dit aanbod wordt gepasseerd als de procesbelangen van de wederpartij kunnen worden geschaad (eerste uitspraak), maar ook als het toelaten hiervan alleen de doelmatige procesgang schaadt (tweede uitspraak).

Rechtbank Haarlem 16 mei 2007, LJN: BA5289: de rechtbank is van oordeel 'dat het aanbod van eiseres ter zitting de afschriften van de identiteitsbewijzen van haar werknemers te tonen, als tardief dient te worden verworpen. Hierbij neemt de rechtbank in aanmerking dat het gaat om een grote hoeveelheid stukken en dat eiseres geen redelijke verklaring heeft kunnen geven waarom dit aanbod niet in een eerder stadium van de procedure is gedaan. Bij aanvaarding van dit eerst ter zitting gedane aanbod zou verweerder naar het oordeel van de rechtbank in zijn processuele positie worden geschaad'. Verweerder heeft in dit verband uitdrukkelijk verklaard dat ter zitting getoonde mappen met afschriften niet eerder in de administratie van eiseres zijn aangetroffen en dat hij thans niet meer in de gelegenheid is om hierop een adequate controle toe te passen. 'Het algemeen belang van een doelmatige procesgang prevaleert onder genoemde omstandigheden boven het belang van eiseres bij over-

legging van die stukken. Voor uitstel van de behandeling van de zaak, ziet de rechtbank, ook nu eiseres dienaangaande niets heeft aangevoerd, derhalve geen aanleiding'.

Rechtbank Haarlem 4 juni 2007, LJN: BA6646: eisers hebben ter zitting alsnog aangeboden stukken over te leggen waaruit af te leiden zou zijn welke werkzaamheden/kosten waarop betrekking hebben gehad. 'De rechtbank zal dit aanbod echter passeren, nu eisers (...) hiertoe zowel in de fase voor de vaststelling van de beschikkingen, als in bezwaar, als in het kader van deze procedure en naar aanleiding van hetgeen in het verweerschrift naar voren is gebracht, ampel in de gelegenheid zijn geweest. Onder deze omstandigheden moet het belang van eisers om alsnog in de gelegenheid te worden gesteld bewijsstukken te overleggen wijken voor het belang van een goede procesorde en een doelmatige procesgang'.

Decentrale rechtbanken

Vrijwel alle rechtbanken stellen zich – blijkens hun antwoorden op de vragenlijst – soepel op ten opzichte van laat ingebrachte stukken. De rechtbanken Alkmaar en Rotterdam doen dit mede omdat voor een definitieve geschillenbeslechting alle relevante stukken bij de beoordeling moeten worden betrokken. Bij de rechtbank Utrecht speelt een rol dat een strak beleid ten aanzien van laat ingebrachte stukken hoger beroep zal uitlokken, omdat door de rechtbank geweigerde stukken in appel wel weer kunnen worden ingebracht. De rechtbank Middelburg is soepel omdat veel burgers procederen zonder professionele gemachtigde. Het toelaten van laat ingebrachte stukken wordt bij alle decentrale rechtbanken begrensd door de goede procesorde en de belangen van de wederpartij. Als deze belangen worden aangetast, stellen de rechtbanken Alkmaar, 's-Hertogenbosch, Middelburg en Roermond, dat de zitting wordt geschorst en het onderzoek wordt heropend ten einde de wederpartij tijd voor een adequate reactie te geven. In de praktijk stemt de wederpartij overigens meestal in met het meenemen van de stukken en doen zich weinig echte problemen voor.

Bij de rechtbanken Almelo, 's-Hertogenbosch en Roermond hebben dergelijke problemen zich nog nooit voorgedaan.

De enige decentrale rechtbank die artikel 8:58 Awb wel strikt zegt te hanteren is de rechtbank Dordrecht. Deze rechtbank staat het echter wel toe dat partijen te laat ingediende stukken ter zitting voorlezen.

2.3.3 Ontvankelijkheid: de poststempelkwestie

In fase I van het onderzoek is één onderwerp genoemd, waarop zich fricties zouden kunnen voordoen tussen de rechtbanken en de fiscale benadering van de Hoge Raad.¹³ Het betrof de vraag wie uiteindelijk verantwoordelijk is voor de vaststelling van de feiten die bepalend zijn voor de vraag of een bezwaar-, beroep- of verzetschrift tijdig ter post is bezorgd. In het niet-fiscale bestuursrecht is dat de rechter die deze feiten – onafhankelijk van de opvattingen van partijen – aan de hand van het poststempel ambtshalve vaststelt. Dit vloeit volgens de niet-fiscale bestuursrechters voort uit het openbare-ordekarakter van de bepalingen omtrent beroepstermijnen.

In het fiscale recht mag de feitenrechter – volgens de Hoge Raad – in het geval de belanghebbende heeft gesteld dat hij het bezwaar-, beroep- of verzetschrift tijdig ter post heeft bezorgd én de inspecteur deze stelling niet heeft betwist, niet ambtshalve oordelen dat het geschrift niet tijdig ter post is bezorgd, ook al lijkt dat op grond van het poststempel wel het geval. De reden voor deze opvatting is dat gegeven de opstelling van de inspecteur de kwestie of het geschrift tijdig ter post is bezorgd niet in geschil is en derhalve geen bewijs behoeft, maar moet worden aangemerkt als een 'ten processe vaststaand feit'.¹⁴ Dit geldt overigens alleen als belanghebbende ter zake van de tijdige terpostbezorging 'enig feit heeft gesteld'. In fase I van het onderzoek is al gemeld dat de rechtbank Utrecht voornemens was om de lijn van de Hoge Raad niet te volgen, en werd niet uitge-

sloten dat Utrecht meer navolgers zou krijgen. Blijkens het antwoord van de decentrale rechtbanken op de vragenlijst zijn deze er inderdaad gekomen. In hun antwoord stellen de rechtbanken Alkmaar en Rotterdam namelijk expliciet dat zij op dit punt bewust afwijken van de Hoge Raad. In de volgende – bewust op rechtspraak.nl gepubliceerde – uitspraak na vereenvoudigde afdoening, heeft de rechtbank Alkmaar dit standpunt expliciet naar voren gebracht.

Rechtbank Alkmaar 6 juli 2007, LJN: BA9545:

'[d]e beroepstermijn is (...) aangevangen op 24 maart 2007 en geëindigd op 4 mei 2007. De rechtbank heeft het beroepschrift op 10 mei 2007 ontvangen. De datum van het poststempel op de envelop waarin het beroepschrift zat, is 8 mei 2007, zodat de rechtbank moet concluderen dat het beroepschrift op maandag 7 mei 2007 of dinsdag 8 mei 2007 ter post is bezorgd. Het beroepschrift is daarmee niet tijdig ingediend. (...) De rechtbank is niet gebleken van feiten of omstandigheden op grond waarvan moet worden geoordeeld dat de termijnoverschrijding is te verontschuldigen. Gelet op het voorgaande is het beroep kennelijk niet-ontvankelijk.

De rechtbank merkt nog op dat ze ambtshalve dient te onderzoeken of een beroepschrift tijdig is ingediend. Daarvoor is niet nodig dat verweerder de tijdige ontvangst van het beroepschrift betwist. De rechtbank treedt hiermee dus ook niet buiten de grenzen van het geschil.'

De andere rechtbanken stellen niet expliciet dat zij op het onderhavige punt van de lijn van de Hoge Raad afwijken. Daarmee is overigens niet gezegd dat zij deze lijn volgen.

De achtergrond van deze afwijking is in het rapport over fase I van het onderzoek al genoemd en wordt in dit rapport slechts kort aangeduid.¹⁵ De belangrijkste reden voor de rechtbanken om de Hoge Raad op dit punt niet te volgen, is het voorkomen van rechtsverscheidenheid bij de toepassing van de de Awb-bepalingen omtrent ontvankelijkheid. Zij achten het aan de burger niet uit te leggen dat dezelfde rechtbank in zaken waarin de Afdeling

¹³ Zie uitvoerig Evaluatie belastingrechtspraak in twee instanties, Eindrapport fase I, p. 64-68. Zie voor andere divergenties tussen de fiscale en niet-fiscale hoogste rechters in de sfeer van de ontvankelijkheid, R.P. den Otter, 'Met een pokerface aan de roulettetafel. Verschillen in de beoordeling van de ontvankelijkheid door de hoogste bestuursrechters', JBPPlus 2008/2, p. 93-101.

¹⁴ HR 1 april 2005, AB 2005/246; BNB 2005/316; HR 8 juli 2005, AB 2005/407; BNB 2006/50; HR 8 juli 2005, BNB 2006/51, HR 11 november 2005, AB 2005/436.

¹⁵ Zie Evaluatie belastingrechtspraak in twee instanties, Eindrapport fase I, p. 64-68, voor andere redenen voor de rechtbanken om de lijn van de Hoge Raad op dit punt niet te volgen, namelijk: de lijn zou op gespannen voet staan met het openbare-ordekarakter van beroepstermijnen en kan leiden tot willekeur omdat de ontvankelijkheid van een beroepschrift mede afhankelijk is van de opstelling van de inspecteur.

Bestuursrechtspraak van de Raad van State (hierna: ABRvS) of de Centrale Raad van Beroep (hierna: CRvB) als hoogste rechter optreedt (bijvoorbeeld in een bouwvergunningszaak) ambtshalve op basis van de poststempel vaststelt of het beroepschrift tijdig ter post is bezorgd, terwijl dezelfde bepalingen dit haar in fiscale zaken (bijvoorbeeld in een bouwlegeszaak naar aanleiding van de hiervoor genoemde bouwvergunning) niet altijd toestaan. In de praktijk kan deze rechtsverscheidenheid voor de rechtszoekende ook fataal zijn, in het bijzonder wanneer hij wordt bijgestaan door een rechtshulpverlener die doorgaans optreedt in fiscale zaken, maar soms ook in een socialezekerheids-, subsidie- of huurtoeslagzaak. Volgens een rechter van de rechtbank Utrecht zijn in deze niet-fiscale zaken opvallend veel te laat ingediende beroepschriften afkomstig van belastingadviseurs, accountants en administratiekantoren.¹⁶ Kennelijk vertrouwen deze rechtshulpverleners ook in niet-fiscale zaken op de minder strikte rechtspraak van de Hoge Raad.

2.4 De afhandeling van zaken door de rechtbanken

In deze paragraaf wordt de afhandeling van zaken door de rechtbanken in kaart gebracht. Dit geschiedt tegen de achtergrond van eventuele problemen die zich de afgelopen jaren hebben voorgedaan als gevolg van de (hoge) instroom van zaken. Om zicht op deze problematiek te krijgen is in de eerste plaats aan alle fiscale en decentrale rechtbanken gevraagd of de instroom veel hoger is geweest dan verwacht en – zo ja – welke maatregelen zij hebben getroffen om de instroom het hoofd te bieden. Deze informatie is opgenomen in paragraaf 2.4.1. In de tweede plaats is op basis van de cijfers van de Raad voor de rechtspraak onderzoek gedaan naar de doorlooptijden van de tot 1 oktober 2007 afgedane zaken en naar de op 1 oktober 2007 bestaande werkvoorraden. Deze informatie is gerelateerd aan de diverse fiscale en decentrale rechtbanken en aan

de complexiteit van de belastingen. De desbetreffende cijfers zijn te vinden in paragraaf 2.4.2. In paragraaf 2.4.3 wordt de informatie uit paragraaf 2.4.1 en 2.4.2 met elkaar geconfronteerd.

2.4.1 De opvattingen van de fiscale en decentrale rechtbanken

Fiscale rechtbanken

Vooraf bij de rechtbanken Haarlem en Breda is de instroom van zaken veel hoger geweest dan op basis van de prognoses vooraf was verwacht. In Haarlem was de instroom in 2006 zelfs twee maal zo hoog als de prognoses en in 2007 25% hoger. Dit heeft bij beide rechtbanken geleid tot hoge werkvoorraden en lange doorlooptijden. In Breda verwacht men de problemen te kunnen oplossen door de mogelijke inzet van niet-fiscalisten in decentrale belastingzaken en door het uitbreiden van het aantal juridische medewerkers en fiscale rechters. In Haarlem probeert men ook door uitbreiding van het personeelsbestand (zowel rechters als ondersteuning) de problemen het hoofd te bieden. Bovendien is geprobeerd door het concentreren van de productie in met name WOZ-zaken die categorie zaken sneller af te doen. Die opzet lijkt vruchten af te werpen. Bij de rechtbank Arnhem is de instroom niet onverwacht hoog geweest, ook al is deze structureel wel hoger dan op basis van de cijfers van het Arnhemse hof van vóór 2005 was verwacht. De forse golf van WOZ-zaken in 2005/2006 is afgedaan met behulp van extra inzet van rechters uit de sector bestuursrecht. Bij de rechtbank Leeuwarden is de instroom niet hoger dan verwacht, maar lopen de voorraden toch op omdat de afdoeningscapaciteit als gevolg van personele mutaties lange tijd te gering is geweest. Bij de rechtbank 's-Gravenhage is de in- en uitstroom als totaal conform de verwachtingen, maar doet zich het probleem voor dat de complexe zaken die geschikt zijn voor behandeling in een meervoudige kamer (hierna: MK) niet snel genoeg doorstromen. Dit is het gevolg van onervarenheid

¹⁶ R.P. Den Otter, 'Met een pokerface aan de roulettetafel. Verschillen in de beoordeling van de ontvankelijkheid door de hoogste bestuursrechters', JBPlus 2008/2, p. 93-101, p. 99.

en onderbezetting bij deze rechtbank. Om hieraan wat te doen zijn recentelijk de volgende maatregelen doorgevoerd: het vaker plannen van MK-zittingen; het streven naar meer personele bezetting; het geclusterd afdoen van zaken. Bovendien wordt de mogelijke assistentie vanuit een andere hof dan het Haagse – gedacht wordt aan het hof Amsterdam – als tijdelijke oplossing overwogen.

Decentrale rechtbanken

Bij de meeste decentrale rechtbanken hebben zich – naar eigen zeggen – bij de instroom van zaken geen noemenswaardige knelpunten voorgedaan. De rechtbanken Roermond, Zutphen en Zwolle-Lelystad melden geen enkel knelpunt. Dit geldt ook voor de rechtbanken Utrecht en Rotterdam die de zaken volgens planning (of zelfs wat sneller) hebben ‘weggewerkt’. Voor de toekomst verwachten zij een afname van (Rotterdam), dan wel minder ‘pieken en dalen’ (Utrecht) bij de WOZ-zaken, omdat onroerende zaken jaarlijks zullen worden gewaardeerd.

De rechtbanken ‘s-Hertogenbosch en Alkmaar hebben als gevolg van de WOZ-golf wel wat achterstanden opgelopen. Omdat men voor de toekomst minder zaken verwacht, maar wel evenveel zaken zal blijven afdoen, zullen deze achterstanden – naar verwachting – worden ingelopen zonder dat maatregelen hoeven te worden getroffen. Bij de rechtbank Middelburg was de instroom in 2006 tweemaal zo hoog als de prognose. Daarom heeft men de zittingsfrequentie verhoogd en is men vaker toepassing gaan geven aan artikel 8:57 Awb (afdoen zonder zitting met instemming van partijen). In 2007 is de instroom weer afgenomen, zodat men nu weer toe kan met minder zittingen. De rechtbank Dordrecht acht de onvoorspelbaarheid van het aantal WOZ-zaken problematisch. De oplossing wordt gezocht in de inschakeling van rechter-plaatsvervangers. Bij rechtbank Maastricht is de instroom eerder lager dan verwacht. Dat geldt nog in sterkere mate voor de rechtbank Almelo die melding maakt van een instroom die ver achter blijft bij de verwachtingen.

De decentrale rechtbanken is ook gevraagd naar de doorlooptijden waarbinnen men de grote meerderheid van zaken wil afdoen (streefcijfer) en of dit streefcijfer tot nu toe wordt gehaald. Alleen de rechtbank Utrecht heeft geen concreet streefcijfer genoemd. Bij deze rechtbank had men als doel om de zaken van de WOZ-golf 2005/2006 in 2007 te hebben afgedaan. Dat is volgens haar gelukt. De andere rechtbanken hebben wel een streefcijfer genoemd. Opmerkelijk is dat de meeste decentrale rechtbanken een streefcijfer van minder dan één jaar noemen, namelijk Almelo (265 dagen), Dordrecht (tussen 9 en 12 maanden), Maastricht (9 maanden), Middelburg (minder dan 9 maanden), Roermond (6 maanden), Rotterdam (10 maanden) en Zwolle-Lelystad (half jaar). De rechtbanken Almelo, Dordrecht, Maastricht en Zwolle halen – naar eigen zeggen – hun streefcijfer vrijwel altijd. De Rechtbank Roermond haalt haar streefcijfer niet in alle zaken. De rechtbanken Middelburg en Rotterdam hebben de vraag of zij hun streefcijfer halen niet beantwoord.

Bij de rechtbanken Alkmaar, ‘s-Hertogenbosch en Zutphen is het streefcijfer voor de doorlooptijd één jaar. Deze rechtbanken stellen allemaal dat dit streefcijfer niet altijd wordt gehaald.

2.4.2 De afdoening van zaken in cijfers

2.4.2.1 Algemeen

Om een beeld te krijgen van de problemen bij de afdoening van zaken worden hierna de cijfers weergegeven van de doorlooptijden van de zaken die in de jaren 2005, 2006 en 2007 (tot 1 oktober 2007) door de rechtbanken zijn afgedaan (par. 2.4.2.2) en van de werkvoorraden die op 1 oktober 2007 bij de rechtbanken bestonden (par. 2.4.2.3). Deze cijfers over doorlooptijden en werkvoorraden worden in de eerste plaats gerelateerd aan de diverse fiscale en decentrale rechtbanken. Aldus worden de verschillen in doorlooptijd en werkvoorraad tussen de rechtbanken onderling en tussen enerzijds de fiscale en anderzijds de

decentrale rechtbanken inzichtelijk. In de tweede plaats worden de cijfers gerelateerd aan de complexiteit van de belastingen. Dit geschiedt tegen de achtergrond van het in paragraaf 1.4 vermelde vermoeden dat de rechtbanken complexe zaken beduidend trager zouden behandelen. Is dit vermoeden juist dan zijn de doorlooptijden bij complexe belastingen beduidend langer en bevinden complexe belastingen zich beduidend langer in de werkvoorraad dan niet complexe belastingen. Zie voor de mate van complexiteit van de diverse belastingen, de tabel in paragraaf 1.4.

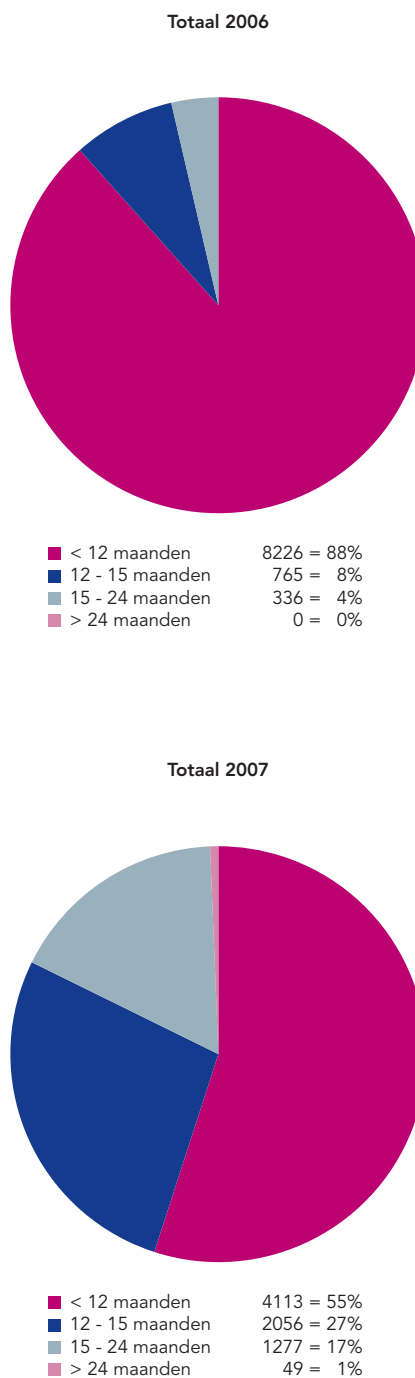
2.4.2.2 Doorlooptijden

Algemeen

Bij de doorlooptijd zijn vier categorieën onderscheiden: een doorlooptijd van minder dan 12 maanden, een doorlooptijd van 12 tot 15 maanden, een doorlooptijd van 15 tot 24 maanden en doorlooptijd van meer dan 24 maanden. Voor deze indeling is gekozen omdat 12 maanden (of zelfs korter) het streefcijfer van de rechtbanken is, waarbinnen zij de zaken als regel willen afdoen. De andere categorieën zijn gekozen omdat aldus duidelijk wordt hoe ernstig eventuele overschrijdingen van de streeftermijn zijn. De cijfers voor de individuele rechtbanken zijn opgenomen in bijlage 4. Op basis hiervan kunnen voor de jaren 2006 en 2007 (tot 1 oktober 2007) voor alle rechtbanken samen de taartdiagrammen in figuur 1 worden opgesteld.

In 2005 werden in totaal 1619 zaken afgedaan door de rechtbanken, uiteraard allen binnen de termijn van 12 maanden. In 2006 werden er 9327 zaken afgedaan en in de eerste 9 maanden van 2007 waren dat er 7495. In 2006 werd in totaal 88% van de zaken binnen de termijn van twaalf maanden afgedaan. In 2007 was dat nog maar 55%. Het gaat regelmatig om forse overschrijdingen: in 18% van de zaken liet de uitspraak langer dan 15 maanden op zich wachten. In 2006 was dat nog slechts in 4% van de gevallen zo. Echt grote termijnoverschrijdingen zijn relatief zeldzaam: in

Figuur 1 Doorlooptijden algemeen



2007 slaagden de rechtbanken er in totaal 49 maal (1%) niet in om binnen 2 jaar uitspraak te doen.

Fiscale rechtbanken

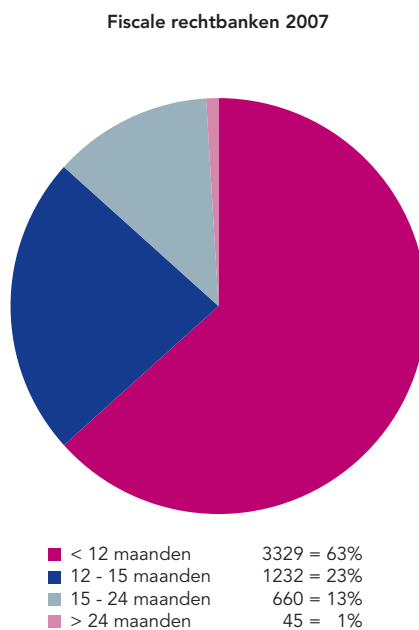
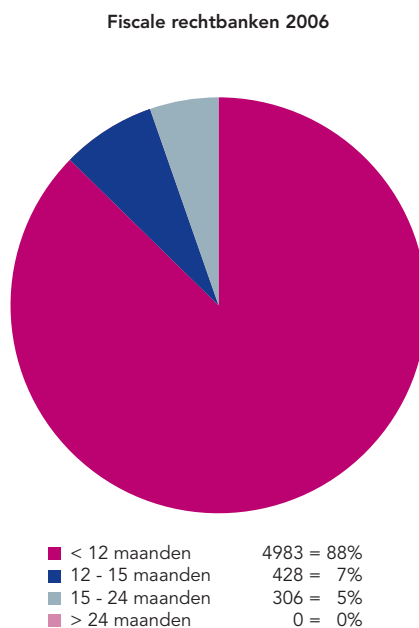
De doorlooptijden van alle rechtbanken kunnen worden uitgesplitst naar fiscale rechtbanken en decentrale rechtbanken. Voor de fiscale rechtbanken leidt dit tot de taartdiagrammen in figuur 2.

In 2006 wijken de doorlooptijden bij de fiscale rechtbanken nauwelijks af van het gemiddelde. In 2007 scoren zij duidelijk beter dan de decentrale rechtbanken. 63% van de zaken wordt binnen 12 maanden afgehandeld, tegen 55% gemiddeld en 35% voor de decentrale rechtbanken.

Anderzijds komt ook het overgrote merendeel van de zaken die langer dan twee jaar op een uitspraak moesten wachten op conto van de fiscale rechtbanken. Deze zaken betroffen vooral IB (16 zaken), vennootschapsbelasting (12 zaken) en omzetbelasting (8 zaken).

Binnen de fiscale rechtbanken heeft de rechtbank 's-Gravenhage de langste doorlooptijden. Werd in 2006 – met 86% afgedane zaken binnen 12 maanden – het gemiddelde van alle fiscale rechtbanken nog benaderd, in 2007 werd in 's-Gravenhage maar 44% van de zaken binnen de termijn van 12 maanden afgehandeld. In 20% van de gevallen bedraagt de doorlooptijd meer dan 15 maanden, tegen 14% voor de fiscale rechtbanken gezamenlijk. De rechtbanken Arnhem en Leeuwarden doen het goed. Zij handelden in 2006 het overgrote merendeel van alle zaken binnen de beoogde termijn af (93 en 94%) en scoren in 2007 met respectievelijk 80 en 81% op tijd afgedane zaken opnieuw ruim bovengemiddeld. De rechtbank Breda haalde in 2006 maar in 81% van de afgedane zaken de streeftermijn, maar doet het ten opzichte van het gemiddelde van alle fiscale rechtbanken in 2007 met een score van 70% in de categorie 'minder dan 12 maanden' beter. Bij de rechtbank Haarlem valt in 2007 het hoge percentage ernstig vertraagde zaken op, met een doorlooptijd van meer dan 24 maanden. Niettemin wordt in 2007 nog 62% van de zaken binnen de termijn afgehandeld.

Figuur 2 Doorlooptijden fiscale rechtbanken



Decentrale rechtbanken

Bij de decentrale rechtbanken liggen de doorlooptijden zoals aangegeven in de taartdiagrammen in figuur 3.

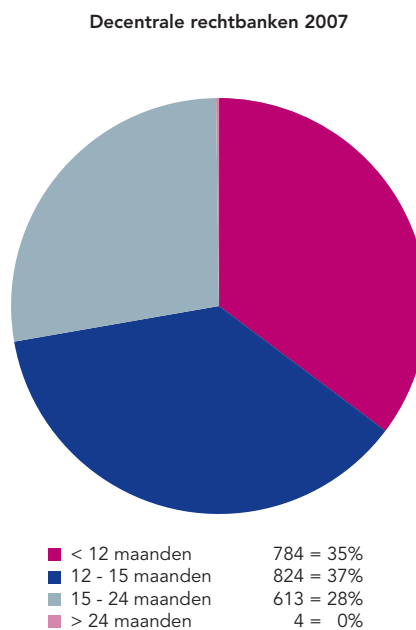
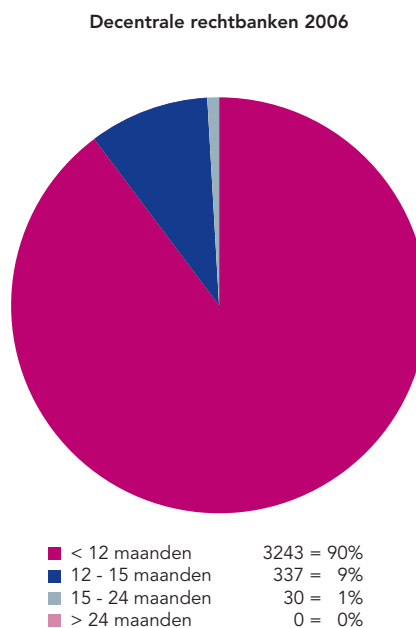
In 2006 haalden de decentrale rechtbanken nog in 90% van de zaken de streeftermijn van 12 maanden. In 2007 is dit percentage aanzienlijk gedaald tot 35%. De termijnoverschrijdingen zijn veelal fors: voor 617 van de in totaal 2225 door de decentrale rechtbanken afgedane zaken gold dat de doorlooptijd langer was dan 15 maanden: dat is 28%, tegen 14% bij de fiscale rechtbanken. Een doorlooptijd van meer dan twee jaar blijft vooralsnog uitzonderlijk; dit kwam maar vier keer voor.

De decentrale rechtbanken vertonen onderling grote verschillen. De meeste overschrijdingen van de streeftermijn van één jaar in 2007 ziet men bij de rechtbanken Alkmaar (14% binnen 12 maanden; 58% binnen 15 maanden), Dordrecht (14% binnen 12 maanden; 60% binnen 15 maanden), 's-Hertogenbosch (8% binnen 12 maanden; 57% binnen 15 maanden) en Roermond (19% binnen 12 maanden; slechts 31% binnen 15 maanden). Bij de rechtbanken Zutphen (29% binnen 12 maanden; 80% binnen 15 maanden) en Rotterdam (37% binnen 12 maanden; slechts 50% binnen 15 maanden) wordt het streefcijfer van één jaar vaker gehaald, maar liggen de cijfers nog steeds onder het gemiddelde van alle decentrale rechtbanken. De rechtbanken Utrecht (52% binnen 12 maanden; 96% binnen 15 maanden), Zwolle-Lelystad (48% binnen 12 maanden; 86% binnen 15 maanden) en Maastricht (40% binnen 12 maanden; 88% binnen 15 maanden) doen het in 2007 beduidend beter dan het gemiddelde van de decentrale rechtbanken. Aan top in 2007 staan de rechtbanken Almelo (97% binnen 12 maanden; 100% binnen 15 maanden) en Middelburg (72% binnen 12 maanden; 93% binnen 15 maanden).

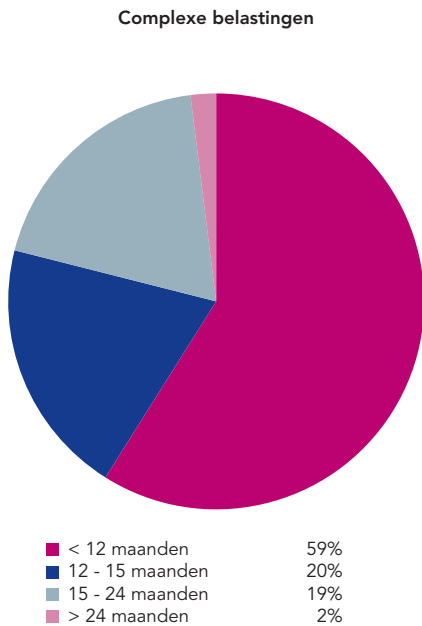
Complexiteit van de belasting

Zoals in paragraaf 2.4.1 aangegeven wordt ook aandacht besteed aan de relatie tussen de door-

Figuur 3 Doorlooptijden decentrale rechtbanken



Figuur 4 Doorlooptijden en complexiteit

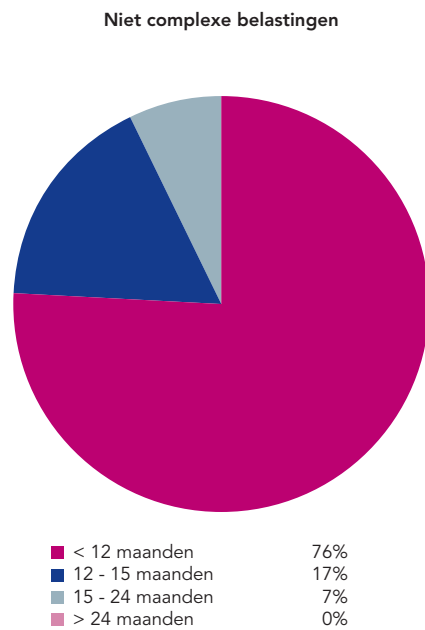
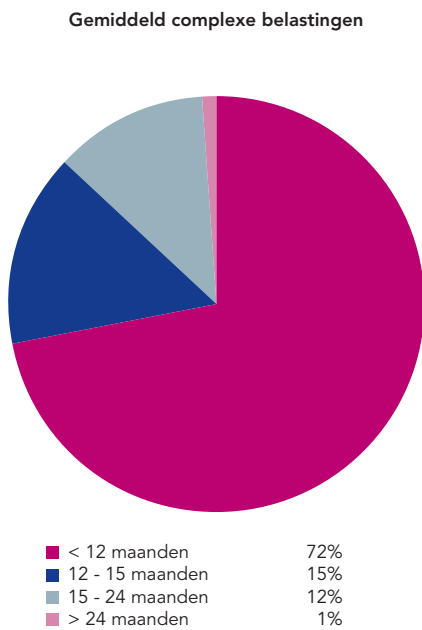


looptijden en de complexiteit van de belasting. De precieze gegevens over de doorlooptijden per belasting zijn opgenomen in bijlage 5, tabel 3. De in figuur 4 opgenomen taartdiagrammen bevatten de percentages van de complexe, gemiddeld complexe en niet complexe belastingen die door alle rechtbanken tot 1 oktober 2007 zijn afgedaan.

Uit de diagrammen blijkt dat er inderdaad een relatie bestaat tussen de complexiteit van de belasting en de doorlooptijd. Terwijl 76% van de niet complexe belastingen binnen één jaar wordt afgedaan, ligt dit percentage bij de complexe belastingen op 59%. Doorlooptijden van meer dan twee jaar komen bij de complexe belastingen in 2% van de zaken voor, bij de niet complexe (vrijwel) niet.

2.4.2.3 Werkvoorraden

Om een beeld te krijgen van (problemen bij) de afdoening van zaken door de rechtbanken is ook onderzoek gedaan naar de werkvoorraden bij de



rechtbanken op 1 oktober 2007. Daarbij is bekeken welk percentage van zaken die in 2005 en 2006 aanhangig zijn gemaakt, op 1 oktober 2007 nog niet was afgedaan. Deze cijfers geven een beeld van eventuele toekomstige problemen bij de voortvarende afdoening van zaken. Naarmate het percentage hoger ligt is de kans groter dat de toekomstige doorlooptijden hoger zullen zijn. Voor de diverse fiscale en decentrale rechtbanken levert deze exercitie het volgende beeld op.

Figuur 5 % zaken nog in werkvoorraad per rechtbank

| % zaken uit 2005-2006 nog in werkvoorraad op 01/10/07 | |
|---|-------------------------|
| Totaal | 24% (5766/24211) |
| Fiscale rechtbanken | |
| Den Haag | 27% (935/3452) |
| Arnhem | 15% (368/2527) |
| Breda | 29% (894/3102) |
| Haarlem | 30% (1770/5942) |
| Leeuwarden | 13% (291/2222) |
| Totaal fiscaal | 25% (4258/17245) |
| Decentrale rechtbanken | |
| Den Bosch | 46% (571/1233) |
| Alkmaar | 22% (152/682) |
| Almelo | 1% (2/274) |
| Dordrecht | 30% (89/295) |
| Maastricht | 18% (104/573) |
| Middelburg | 1% (5/397) |
| Roermond | 36% (117/326) |
| Rotterdam | 20% (195/1000) |
| Utrecht | 3% (30/858) |
| Zutphen | 24% (155/604) |
| Zwolle-Lelystad | 12% (88/724) |
| Totaal decentraal | 22% (1508/6966) |

Uit de cijfers blijkt dat op het punt van werkvoorraden geen groot verschil bestaat tussen de gezamenlijke fiscale en decentrale rechtbanken. Terwijl bij de fiscale rechtbanken op 1 oktober 2007 zich nog 25% van de in 2006 en 2007 aanhangig gemaakte zaken in de werkvoorraad bevond, ligt

dit percentage bij de decentrale rechtbanken op 22%. Tussen de diverse fiscale en decentrale rechtbanken bestaan wel aanzienlijke verschillen. Bij de fiscale rechtbanken ziet men een duidelijke tweedeling tussen enerzijds de rechtbanken Leeuwarden en Arnhem, waarbij de werkvoorraad op slechts 13%,¹⁷ respectievelijk 15% ligt – en anderzijds de rechtbanken 's-Gravenhage, Breda en Haarlem, die een werkvoorraad hebben tussen de 27% en 30%.

Bij de decentrale rechtbanken vallen de hoge werkvoorraden van de rechtbanken 's-Hertogenbosch (46%), Roermond (36%) en Dordrecht (30%) op. Daartegenover staan de (heel) lage werkvoorraden van de rechtbanken Almelo en Middelburg (beide 1%) en in mindere mate de rechtbank Zwolle-Lelystad (12%).

In de tweede plaats zijn *uitsluitend voor de fiscale rechtbanken* de cijfers over de werkvoorraden gerelateerd aan de complexiteit van de belastingen. Voor de decentrale rechtbanken heeft deze exercitie thans niet zoveel zin, omdat zij nog te weinig complexe en gemiddeld complexe zaken hebben afgedaan.

Uit figuur 6 blijkt dat naarmate belastingzaken zich langer in de werkvoorraad bevinden naarmate zij complexer zijn. Bij de fiscale rechtbanken gezamenlijk was op 1 oktober 2007 van de niet complexe belastingen die in 2005 en 2006 zijn ingestroomd, maar 18% niet afgedaan. Bij de complexe belastingen ligt dit percentage op 43%.

Uitgesplitst naar fiscale rechtbank weerspiegelen de cijfers van de rechtbanken Arnhem, Haarlem en Breda de in tabel 2 weergegeven totale cijfers van de werkvoorraden zonder dat een bepaalde complexiteitscategorie belastingzaken opmerkelijk uit de toon valt. De rechtbank Arnhem scoort over de hele linie goed, waarbij vergeleken met de andere rechtbanken vooral het lage percentage complexe (23% tegenover een gemiddelde van 43% voor de rechtbanken gezamenlijk) en gemiddelde complexe belastingen (16% tegenover een gemiddelde

¹⁷ Dit cijfer is mede zo laag omdat – zoals in paragraaf 1.3 aangegeven – de decentrale belastingzaken die in 2005 en 2006 door de Rechtbanken Assen en Groningen zijn afgedaan, aan de Rechtbank Leeuwarden zijn toegerekend.

Figuur 6 % zaken nog in werkvoorraad bij de fiscale rechtbanken en complexiteit van de belastingen

| zaken 05/06 nog in voorraad in: | | | | | | |
|---------------------------------|--------|----------|--------|-------|---------|------------|
| | Totaal | Den Haag | Arnhem | Breda | Haarlem | Leeuwarden |
| Complex | 43% | 46% | 23% | 39% | 46% | 38% |
| Gemiddeld | 31% | 39% | 16% | 30% | 34% | 31% |
| niet complex | 18% | 12% | 11% | 14% | 23% | 5% |

van 31% voor de rechtbanken gezamenlijk in de werkvoorraad opvalt. Aan de andere kant van het spectrum bevindt zich de rechtbank Haarlem die zowel bij complexe, gemiddeld complexe als niet complexe belastingzaken met percentages van 46%, 34% en 23% (ruim) boven het gemiddelde van alle fiscale rechtbanken scoort. De cijfers van de rechtbank Breda bevinden zich zowel bij complexe, gemiddeld complexe als bij niet complexe belastingen dicht bij het gemiddelde van alle rechtbanken. Bij de rechtbank Leeuwarden, die over de hele linie een laag percentage zaken in de werkvoorraad heeft (13%, zie figuur 5), valt vooral het zeer lage percentage van niet complexe belastingen in de werkvoorraad op (slechts 5%).¹⁸ Bij de rechtbank 's-Gravenhage vallen de hoge percentages complexe (46%) en gemiddeld complexe belastingen (39%) in de werkvoorraad op. Bij de niet complexe belastingen ligt dit percentage (12%) juist onder het gemiddelde. Meer nog dan bij de andere fiscale rechtbanken blijven bij de rechtbanken Leeuwarden en 's-Gravenhage zaken dus langer in de werkvoorraad naarmate ze complexer zijn.

2.4.3 Evaluatie

In deze paragraaf worden de door de rechtbanken gesignaleerde problemen bij de afdoening van zaken (par. 2.4.1) geconfronteerd met de cijfers over de doorlooptijden en de werkvoorraden (par. 2.4.2). Dit levert het volgende beeld op. Bij de fiscale rechtbanken ziet men de opvattingen over eventuele problemen in verband met de (hoge) instroom over het algemeen terug in de cijfers over de doorlooptijden en de werkvoorraden.

Dat geldt voor de problemen die op dit punt zijn ervaren door de rechtbanken Breda, 's-Gravenhage en Haarlem – deze rechtbanken combineren lange doorlooptijden met hoge werkvoorraden – alsook voor het positieve beeld van de rechtbank Arnhem (korte doorlooptijden, lage werkvoorraden). Alleen het zelfbeeld van de rechtbank Leeuwarden is negatiever dan de cijfers over de doorlooptijden en de werkvoorraden rechtvaardigen. Of de door de rechtbanken Breda, 's-Gravenhage en Haarlem genomen maatregelen (par. 2.4.1) effect sorteren, zal de toekomst moeten uitwijzen.

Uit de cijfers van de fiscale rechtbanken blijkt dat er een duidelijke relatie bestaat tussen de snelheid van afdoening van zaken en de complexiteit van de belastingen. Naarmate belastingzaken complexer zijn, zijn de doorlooptijden langer en bevinden zij zich langer in de werkvoorraad. Bezieet men de cijfers van de werkvoorraad per fiscale rechtbank, dan kan worden vastgesteld dat vergeleken met de andere rechtbanken bij de rechtbanken Leeuwarden en 's-Gravenhage zaken relatief langer in de werkvoorraad blijven naarmate zij complexer zijn. Voor de rechtbank 's-Gravenhage bevestigt dit cijfer het door haar genoemde – in paragraaf 2.4.1 vermelde – knelpunt dat complexe MK-zaken niet snel genoeg doorstromen.

Bij de decentrale rechtbanken komen in 2006 de – toen nog goede – cijfers over de doorlooptijden overeen met de ambitie en het beeld dat de rechtbanken op dit punt hadden. Voor 2007 geldt voor de meeste decentrale rechtbanken dat het beeld dat men heeft over het al dan niet behalen van het streefcijfer voor doorlooptijden redelijk overeenkomt met de cijfers over de werkelijke doorlooptijden.

¹⁸ Dit cijfer is mede zo laag omdat de – in de regel niet complexe – decentrale belastingzaken die in 2005 en 2006 door de Rechtbanken Assen en Groningen zijn afgedaan, aan de Rechtbank Leeuwarden zijn toegerekend (zie par. 1.3).

De cijfers over de werkvoorraden sluiten hierbij in die zin aan dat lange doorlooptijden bij deze rechtbanken gepaard gaan met hoge werkvoorraden, en korte doorlooptijden met lage werkvoorraden.

Bij de rechtbanken Almelo en Middelburg ziet men hun perceptie dat het streefcijfer voor wat betreft doorlooptijden doorgaans wordt gehaald terug in de cijfers.

De werkvoorraden liggen bij deze rechtbanken laag.

Het omgekeerde geldt voor de rechtbanken Alkmaar, 's-Hertogenbosch, Roermond en Zutphen. Bij hen liggen – conform hun perceptie – de feitelijke doorlooptijden boven het streefcijfer en zijn de werkvoorraden relatief hoog. Ook het streven van de rechtbank Utrecht om de WOZ-golf 2005/2006 in 2007 te hebben afgedaan, wordt door de cijfers bevestigd: de werkvoorraad is bij deze rechtbank bijzonder laag.

Bij de rechtbanken Dordrecht, Maastricht, en Zwolle-Lelystad is het beeld dat men heeft over de doorlooptijden positiever dan de werkelijke cijfers. Zo zijn de cijfers van de rechtbanken Maastricht en Zwolle-Lelystad op zich helemaal niet zo slecht, maar liggen zij wel beduidend lager dan het beeld dat deze rechtbanken over hun doorlooptijden hebben, namelijk minder dan een half jaar in Zwolle-Lelystad en minder dan 9 maanden in Maastricht. Ook de werkvoorraden liggen bij deze rechtbanken (ruim) onder het gemiddelde. Bij de rechtbank Dordrecht wijkt het beeld dat men heeft van de doorlooptijden (tussen 9 en 12 maanden) het meest af van de cijfers (14% binnen 12 maanden; 60% binnen 15 maanden).

Bij deze rechtbank ligt ook de werkvoorraad ruim boven gemiddelde. Of ook bij de rechtbank Rotterdam licht schijnt tussen perceptie en harde cijfers kan niet worden vastgesteld, nu deze rechtbank niet heeft aangegeven of zij haar streefcijfer (10 maanden) haalt. Bij de werkvoorraden scoort deze rechtbank gemiddeld.

Wat in algemene zin bij de decentrale rechtbanken opvalt, is dat er nogal wat verschil bestaat tussen de ambities op het punt van doorlooptijden (tussen een half jaar en één jaar) en de harde cijfers over

2007. Waarschijnlijk heeft dit te maken met de onverwacht hoge WOZ-golf 2005/2006. Als – zoals diverse rechtbanken verwachten (zie par. 2.4.1) – het aantal WOZ-zaken in de toekomst zal afnemen en minder pieken en dalen zal vertonen, zal dit verschil waarschijnlijk afnemen.

2.5 Bevindingen

Organisatorisch hebben zich vergeleken met fase I bij de fiscale rechtbanken geen grote wijzigingen voorgedaan. In de rechtbanken Breda en Leeuwarden hebben de vaste rechters nog steeds uitsluitend een fiscale achtergrond. Wel worden in Leeuwarden inmiddels vier rechters met een bestuursrechtelijke achtergrond ingezet in decentrale belastingzaken. De rechtbank Breda overweegt om hetzelfde te doen. De rechters in de andere drie fiscale rechtbanken (Arnhem, 's-Gravenhage, Haarlem) hebben nog steeds een gemengde fiscale en algemeen bestuursrechtelijke achtergrond.

Bij de meeste decentrale rechtbanken zijn uitsluitend rechters met een bestuursrechtelijke achtergrond met fiscale zaken belast. Alleen bij de rechtbanken 's-Hertogenbosch, Maastricht en Zutphen heeft één rechter een fiscale achtergrond. De meerderheid van rechters in deze drie rechtbanken heeft overigens een bestuursrechtelijk verleden. Aan de meeste decentrale rechtbanken zijn wel plaatsvervaarders met een fiscale achtergrond verbonden.

Alle fiscale en decentrale rechtbanken pakken de fiscale zaken (nog steeds) zittingsgericht aan. Wel hebben de fiscale rechtbanken, mede als gevolg van de hoge instroom, hun uitstelbeleid wat versoepeld en wordt éénmaal uitstel thans verleend als daarvoor een goede reden wordt gegeven. Wat betreft repliek en dupliek geldt dat dit wordt toegelaten als partijen daarom verzoeken, mits dit verzoek enigszins redelijk lijkt. De rechtbanken vragen in beginsel niet ambtshalve om repliek en dupliek, tenzij zij dat nuttig achten voor een

goede behandeling van de zaak (nee, tenzij). Een meerderheid van de decentrale rechtbanken (Alkmaar, Almelo, Dordrecht, Maastricht, Utrecht, Rotterdam en Zwolle) hanteert de procestermijnen tamelijk strikt. Bij hen wordt uitstel voor het indienen van stukken alleen in bijzondere omstandigheden verleend. De andere decentrale rechtbanken zijn wat soepeler, vooral bij eerste verzoeken om uitstel. Wat repliek en dupliek betreft geldt voor de meeste decentrale rechtbanken – met uitzondering van de rechtbanken Almelo en Maastricht – een ‘ontmoedigingsbeleid’: tenzij de rechtbank zelf behoefte heeft aan een repliek-dupliekronde, wordt een als repliek aangeduid geschrift aangemerkt als een nader geschrift in de zin van artikel 8:58 Awb.

Vrijwel alle fiscale en decentrale rechtbanken stellen zich soepel op ten aanzien van (te) laat ingediende stukken. Ten aanzien van de vraag of de feitenrechter op basis van het poststempel altijd ambtshalve mag vaststellen of een bezwaar-, beroep- of verzetschrift tijdig ter post is bezorgd, volgen sommige (of wellicht diverse) decentrale rechtbanken de rechtspraak van de niet-fiscale hoogste bestuursrechters en wijken zij af van de rechtspraak van de Hoge Raad. De afwijking komt erop neer dat deze decentrale rechtbanken op basis van het poststempel ambtshalve vaststellen of het bezwaar-, beroep of verzetschrift tijdig ter post is bezorgd, ook als belanghebbende heeft gesteld dat hij het geschrift tijdig ter post heeft bezorgd en de inspecteur deze stelling niet heeft betwist. Door deze afwijking voorkomen de rechtbanken rechtsverscheidenheid op dit punt binnen de rechtbank.

Wat betreft doorlooptijden en werkvoorraden hebben vooral de rechtbank Arnhem en de rechtbank Leeuwarden de zaak (redelijk) goed onder controle. Bij de rechtbanken Breda, 's-Gravenhage en vooral Haarlem ligt de situatie minder gunstig, maar zijn maatregelen getroffen om de opgetreden problemen op te lossen. Of deze maatregelen effect sorteren, zal de toekomst moeten uitwijzen. Bij veel decentrale rechtbanken

is in 2007 sprake geweest van forse overschrijdingen van de streefcijfers voor de doorlooptijden. Omdat men in 2008 een verlaging van het aantal WOZ-zaken verwacht, zijn geen structurele maatregelen getroffen. Ten slotte bestaat er een duidelijke relatie tussen de complexiteit van de belasting en de snelheid waarmee de fiscale rechtbanken zaken behandelen. Naarmate belastingzaken complexer zijn is de doorlooptijd langer en blijven zij langer in de werkvoorraad.

Oordeel van de hoven over de rechtbanken

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk staat het oordeel van de hoven over het werk van de rechtbanken centraal. Daarbij wordt in de eerste plaats aangeven hoe dit oordeel blijkt uit de met de hoven gehouden interviews ligt (par. 3.2). Daarbij wordt ook bekeken of de hoven een oordeel hebben over de zaaksgerichte (bedrijfsmatige) aanpak door de rechtbanken. Voorts wordt in deze paragraaf aandacht besteed aan de eventuele geïnstitutionaliseerde contacten tussen de hoven en 'hun' rechtbanken. Vervolgens worden de cijfermatige gegevens met betrekking tot het oordeel van de hoven over de rechtbanken vermeld. Daartoe wordt eerst het appelpercentage in kaart gebracht (par. 3.3). Dit gebeurt mede om de cijfers met betrekking tot het percentage vernietigingen in appel in perspectief te plaatsen. Het appelpercentage wordt zowel gerelateerd aan de rechtbank waarvan de zaak afkomstig is als aan de complexiteit van de belasting. Daarna wordt aangegeven welk percentage van de rechtbankuitspraken in appel is vernietigd (par. 3.4). Het vernietigingspercentage wordt gerelateerd aan het oordelende hof, aan de beoordeelde rechtbank en aan de complexiteit van de belasting. In paragraaf 3.5 worden de cijfers geëvalueerd. Ten slotte wordt in paragraaf 3.6 bekeken om welke redenen de hoven rechtbankuitspraken in hoger beroep vernietigen. Heeft de vernietiging te maken met het toelaten door de hoven van nieuwe gronden of gegevens? Of heeft de rechtbank – naar het oordeel van het hof – een onjuist oordeel gegeven met betrekking tot de feitenvaststelling of de toepassing van het fiscale recht of van de Awb?

De informatie uit dit hoofdstuk is afkomstig uit de interviews die met de hoven zijn gehouden, uit jurisprudentie-onderzoek en uit de analyse van de cijfermatige gegevens van de Raad voor de rechtspraak over het werk van de rechtbanken en de hoven.

3.2 De hoven over de aanpak van fiscale geschillen door de rechtbanken

De hoven zijn over het algemeen niet ontevreden over de kwaliteit van het werk van 'hun' fiscale rechtbank. Over de kwaliteit van het werk van de decentrale rechtbanken heeft men geen mening, omdat men nog te weinig zaken hiervan heeft afgedaan. De in paragraaf 2.3.1 gesignaleerde zaaksgerichte aanpak door de rechtbanken is voor de hoven geen probleem. Over de voor deze aanpak typische aspecten als een strikte termijnbewaking en het 'ontmoedigen' van het formele repliek-dupliektraject, geeft men in de uitspraken nooit een oordeel. Het Haagse hof voegt hieraan nog toe dat over de genoemde procedurele aspecten door partijen in appel ook nooit wordt geklaagd. Alleen het hof Leeuwarden merkt op dat men aan de uitspraken van de rechtbank soms wel merkt dat de rechtbank snel moet werken en niet altijd genoeg tijd heeft voor een grondige dossiervoorbereiding.

In het ressort 's-Gravenhage vindt één of twee maal per jaar een ressortoverleg plaats tussen het hof en de rechtbanken 's-Gravenhage, Rotterdam, Dordrecht en Middelburg. Op dit overleg komt bijvoorbeeld de appelaanpak door het hof aan de orde. Met de rechtbank 's-Gravenhage heeft het hof soms apart overleg als daaraan bij de rechtbank behoefte bestaat. Het hof Arnhem heeft twee maal per jaar overleg met de rechtbank Arnhem. Tussendoor vindt ook informeel overleg plaats, aangezien men in hetzelfde gebouw zit. Met de decentrale rechtbanken van dit ressort bestaat geen formeel overleg. Wel is er soms informeel contact.

In het ressort 's-Hertogenbosch bestaat nog geen geïnstitutionaliseerd ressortoverleg, maar het hof is van plan dit in 2008 op te zetten. Wel hebben het hof en de rechtbank Breda eens per drie maanden een gemeenschappelijke activiteit in

3

het kader van de *éducation permanente*.

De decentrale rechtbanken zijn hierbij niet betrokken, omdat het vaak over rijksbelastingen gaat. Er wordt nagedacht over een formule om hen er bij te betrekken.

In het ressort Amsterdam bestaat geen geïnstitutionaliseerd overleg en is het contact tussen het hof Amsterdam en de rechtbank Haarlem wat verwaterd. In 2008 wil het hof wel een formeel overleg beginnen met alle ressortrechtbanken, waarop bijvoorbeeld drie vertegenwoordigers per rechtbank zullen worden uitgenodigd.

In het ressort Leeuwarden bestaat geen geïnstitutionaliseerd overleg tussen het hof en de rechtbank. Wel wil men een dergelijk overleg starten

3.3 Appelpercentage

Voor alle rechtbanken is bijgehouden hoeveel appellabele uitspraken zij hebben gedaan in de periode tot 1 oktober 2007. Deze cijfers zijn opgenomen in bijlage 7. Vervolgens is dit aantal vergeleken met het aantal appelzaken dat in diezelfde periode bij de hoven aanhangig is gemaakt en van de betreffende rechtbank afkomstig was. Ten slotte is berekend in welk percentage van de zaken waarin een appellabele uitspraak door een rechtbank is gedaan tot 1 oktober 2007 hoger beroep is ingesteld bij een hof.¹⁹

Hierna zijn de appelpercentages opgenomen van zowel de fiscale als decentrale rechtbanken.

Figuur 7 Appelpercentages fiscale rechtbanken

| | |
|---------------------------------------|---------------|
| Arnhem | 33,10% |
| Breda | 31,10% |
| Den Haag | 19,10% |
| Haarlem | 27,00% |
| Leeuwarden | 18,00% |
| Gemiddelde fiscale rechtbanken | 26,80% |

Figuur 8 Appelpercentages decentrale rechtbanken

| | |
|--|---------------|
| Den Bosch | 10,70% |
| Alkmaar | 6,40% |
| Almelo | 25,00% |
| Dordrecht | 19,90% |
| Maastricht | 13,40% |
| Middelburg | 11,20% |
| Roermond | 10,00% |
| Rotterdam | 10,20% |
| Utrecht | 13,80% |
| Zuthpen | 13,40% |
| Zwolle-Lelystad | 12,90% |
| Gemiddelde decentrale rechtbanken | 12,50% |

Een opvallende uitkomst is dat tegen uitspraken van de fiscale rechtbanken veel vaker hoger beroep wordt ingesteld (26,8%) dan tegen uitspraken van de decentrale rechtbanken (12,5%). Dit verschil heeft vooral te maken met de WOZ-zaken, die een zeer groot deel van de output van de decentrale rechtbanken vormen, maar waarin relatief weinig hoger beroep wordt ingesteld: naar aanleiding van een uitspraak in een WOZ-zaak werd slechts in 902 van de in totaal 9371 zaken (10%) in hoger beroep gegaan. Ook in parkeerbelastingzaken wordt niet vaak hoger beroep ingesteld (11%). Bij de andere decentrale belastingen – met uitzondering van baatbelasting – ligt het appelpercentage ook wat lager dan bij rijksbelastingen. In totaal wordt bij zaken die decentrale belastingen betreffen in 11% hoger beroep ingesteld, terwijl dat bij rijksbelastingen in 44% van de gevallen gebeurt (zie bijlage 6, tabel 3).

Binnen de rijksbelastingen wordt in IB-zaken het minst geappelleerd, maar toch nog in 37% van de zaken. De meest betwiste uitspraken worden gedaan in zaken over successierechten, de vennootschapsbelasting en de overdrachtsbelasting. Bij deze belastingen wordt in meer dan 70% van de zaken hoger beroep ingesteld tegen het oordeel van de rechtbank, bij successierechten zelfs in meer dan 90% van de zaken.

¹⁹ Het echte aantal zaken waarin hoger beroep werd ingesteld ligt overigens iets hoger dan uit deze cijfers blijkt, omdat zowel de cijfers van de uitstroom bij de rechtbanken als die over de instroom bij de hoven lopen tot 1 oktober 2007. Tegen de uitspraken die de rechtbanken deden aan het eind van de onderzochte periode kon ook nog na afloop van dat tijdstip (tot zes weken daarna) hoger beroep worden aangetekend.

Van de fiscale rechtbanken hebben de rechtbanken 's-Gravenhage en Leeuwarden het laagste appelpercentage, terwijl tegen uitspraken van de rechtbanken Arnhem en Breda relatief vaak wordt geappelleerd. Het appelpercentage van de rechtbanken Haarlem en Leeuwarden wordt overigens naar beneden gedrukt als gevolg van het feit dat deze rechtbanken de decentrale belastingenzaken van de rechtbank Amsterdam, respectievelijk de rechtbanken Assen en Groningen afdoen. Een belangrijk deel hiervan vormen de WOZ-zaken, waarin – zoals hiervoor al aangegeven – relatief weinig hoger beroep wordt ingesteld. Laat men de Amsterdamse, respectievelijk de Assense en Groningse WOZ-zaken buiten beschouwing dan stijgt het appelpercentage van de rechtbanken Haarlem en Leeuwarden met ongeveer 4 á 5%. Binnen de decentrale rechtbanken scoort het appelpercentage van de rechtbank Almelo opvallend hoog. In 25% van de gevallen wordt tegen uitspraken van deze rechtbank hoger beroep ingesteld, hetgeen twee maal zoveel is als het gemiddelde van de decentrale rechtbanken. Daarvoor bestaat een reden. Van de in totaal 68 uitspraken van deze rechtbank waartegen hoger beroep is ingesteld, betreffen 33 zaken baatbelasting naar aanleiding van een omstreden renovatieproject. Tegen al deze uitspraken is hoger beroep ingesteld. Ook tegen de uitspraken van de rechtbank Dordrecht wordt relatief vaak geappelleerd (19,9%). Het minst wordt geappelleerd tegen uitspraken van de rechtbank Alkmaar (6,4%).

Ten slotte worden in deze paragraaf de cijfers vermeld over het verband tussen het appelpercentage en de complexiteit van de belasting.

Figuur 9 Complexiteit en appelpercentage

| | Appelpercentage |
|--------------------------------|------------------------|
| Complexe belastingen | 53% (748/1414) |
| Gemiddeld complexe belastingen | 38% (1432/3805) |
| Niet complexe belastingen | 12% (1340/11600) |

De exacte cijfers over deze relatie per belasting zijn vermeld in bijlage 6, tabel 3. In figuur 9 zijn de cijfers voor de complexe, gemiddeld complexe en niet complexe belastingen bij elkaar opgeteld.

Uit de tabel blijkt dat het appelpercentage toeneemt naarmate de belastingzaken complexer zijn. Terwijl het appelpercentage bij complexe belastingen op 53% ligt, is dit percentage bij de niet complexe belastingen slechts 12%. Overigens is dit verband niet bij alle specifieke belastingen aanwezig. Zo kan uit de precieze cijfers worden opgemaakt dat bij de gemiddeld complexe overdrachtsbelasting (74,3%) vaker hoger beroep wordt ingesteld dan bij diverse complexe belastingen. Ook wordt bij de niet complexe belastingen WAZ (46%) en Motorrijtuigenbelasting (49%) vaker geappelleerd dan bij de gemiddeld complexe belasting IB (37%).

3.4 Het vernietigingspercentage in appel

Voor elke rechtbank is in kaart gebracht tegen hoeveel uitspraken bij een hof is geappelleerd en wat daarvan de uitkomst is. Voor elke rechtbank is vervolgens berekend in hoeveel procent van de gevallen waarin het hof de zaak inhoudelijk beoordeelde, het hoger beroep gegrond is verklaard en de uitspraak is vernietigd. Zaken waarin de appellant niet-ontvankelijk werd verklaard of die werden ingetrokken, zijn dus niet meegenomen.

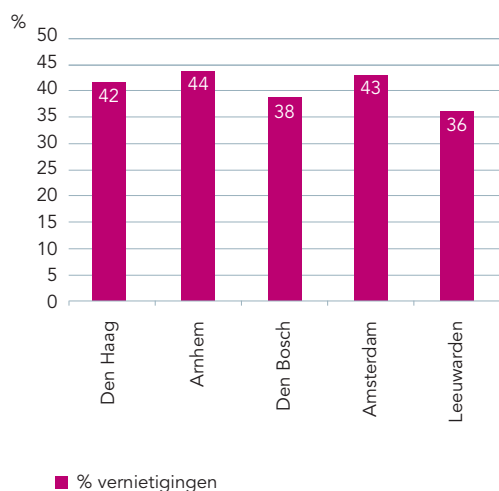
Bezien vanuit de hoven kan wat betreft vernietigingen een tweedeling worden gemaakt tussen enerzijds de hoven Leeuwarden en 's-Hertogenbosch die maar in 36%, respectievelijk 38% van de zaken de rechtbankuitspraak vernietigen, en de andere hoven waar dit percentage hoger ligt. Bij het hof Arnhem is het percentage 44%, bij het hof Amsterdam 43% en bij het hof 's-Gravenhage 42% (figuur 10).

Bij de fiscale rechtbanken kan wat betreft vernietigingen een driedeling worden gemaakt (figuur 11). De minste vernietigingen komen voor bij de – uitsluitend door fiscalisten bemande – rechtbanken Leeuwarden en Breda (beide 35%). De rechtbank Arnhem neemt een middenpositie in met 41%. Bij de rechtbanken Haarlem en 's-Gravenhage ligt het aantal vernietigingen het hoogst, bij beide op 44%. Bij alle fiscale rechtbanken samen ligt het percentage vernietigingen op 39,3%

Bij de decentrale rechtbanken varieert het aantal vernietigingen tussen de 25% (Middelburg) en 86% (Zutphen) en ligt het gemiddelde voor alle decentrale rechtbanken op 48% (figuur 12). Veel conclusies kunnen uit deze cijfers overigens niet worden getrokken, omdat het aantal zaken waarin een appeluitspraak is gedaan, voor veel decentrale rechtbanken nog erg laag is. Alleen over de rechtbank Utrecht (33 keer), Zwolle-Lelystad (24 keer), Maastricht (16 keer) en 's-Hertogenbosch (14 keer) hebben de hoven zich meer dan 10 maal uitgelaten. Bij Utrecht ligt het percentage vernietigingen op 36%, bij de andere drie op 50% of iets meer.

Ten slotte wordt in deze paragraaf aandacht besteed aan het verband tussen het percentage

Figuur 10 Vernietiging in appel door de hoven

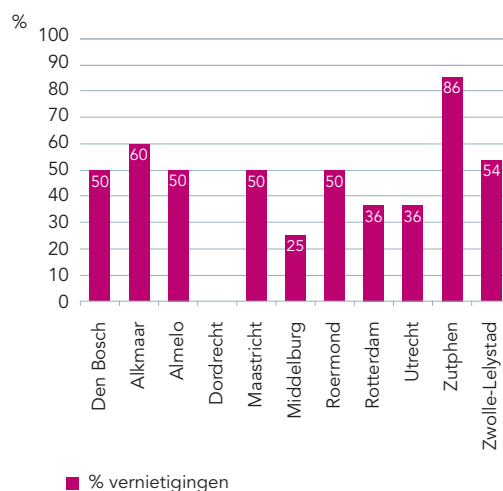


vernietigingen in appel en de complexiteit van de belasting. De exacte cijfers over deze relatie zijn vermeld in bijlage 6, tabel 3. In figuur 13 zijn de cijfers voor de complexe, gemiddeld complexe en niet complexe belastingen bij elkaar opgeteld.

Figuur 11 Vernietiging in appel naar herkomst van de fiscale rechtbanken



Figuur 12 Vernietiging in appel beroep naar herkomst, decentrale rechtbanken



Figuur 13 Complexiteit en vernietigingen

| | vernietigingen |
|--------------------------------|-----------------------|
| Complexe belastingen | 43% (71/165) |
| Gemiddeld complexe belastingen | 35% (127/367) |
| Niet complexe belastingen | 44% (112/256) |

Uit deze cijfers blijkt dat – anders dan wellicht verwacht – het percentage vernietigingen in appel *niet* toeneemt naarmate de belasting complexer is. Bij de niet complexe belastingen ligt het percentage vernietigingen (44%) zelfs iets hoger dan bij de complexe belastingen. De gemiddeld complexe belastingen hebben het laagste percentage vernietigingen (35%).

Het voorgaande ziet men terug bij de onderverdeling naar belastingsoort. Zo is het percentage vernietigingen bij de minst complexe parkeerbelasting (32%) beduidend hoger dan dat percentage bij de complexe successierechten (19%), de BPM (13%) en de baatbelasting (8%) en is dat percentage vergelijkbaar met het percentage vernietigingen bij de gemiddeld complexe overdrachtsbelasting (30%) en IB (35%). Bij de niet complexe WOZ is het percentage vernietigingen (44%) beduidend hoger dan dat bij de overdrachtsbelasting en IB. Opmerkelijk is verder dat de niet complexe WAZ (77%) en motorrijtuigenbelasting (54%) wat betreft vernietigingspercentage hoger scoren dan de complexe vennootschapsbelasting, loonbelasting en omzetbelasting.

Deze toch wel verrassende uitkomst hangt mogelijk samen met het hiervoor gesignaleerde feit dat het appelpercentage bij de meeste niet complexe belasting beduidend lager is dan bij complexe belastingen. Bij de meeste niet complexe belastingen ligt dat tussen de 10 en 20%, bij de meeste complexe belastingen boven de 50%. Het hoge percentage vernietigingen bij niet complexe belastingen zou dan verklaard kunnen worden doordat het beperkte aantal zaken waarin bij deze belastingen wordt geappelleerd complexer zijn dan gebruikelijk.

3.5 Evaluatie van de cijfers

Hiervoor is gesignaleerd dat het appelpercentage bij de fiscale rechtbanken op 26,8% ligt en het percentage vernietigingen op 39,3%. Dit getal lijkt vrij hoog, maar kan wel worden gerelativeerd. In de eerste plaats kan een vernietiging te maken hebben met door de hoven in appel toegelaten nieuwe gronden en gegevens of kan de vernietiging het gevolg zijn van een tijdens het appel tussen partijen bereikte overeenstemming. In dat geval valt de rechtbank weinig te verwijten. In paragraaf 3.6 wordt hierop teruggekomen. Verder zegt de vernietiging van een rechtbankuitspraak in appel soms weinig over de ernst van de door een rechtbank gemaakte fout. Zo komt het voor dat een hof op een groot aantal ingewikkelde punten de rechtbank volgt, maar op een ondergeschikt punt tot een ander oordeel komt. Ook is het denkbaar dat het hof de rechtbank geheel volgt, maar toch tot een vernietiging komt, omdat inmiddels de redelijke termijn in de totale procedure is overschreden. Ten slotte zij opgemerkt dat het oordeel van het hof over de rechtbank geen eindoordeel hoeft te zijn. Het is immers denkbaar dat de Hoge Raad het hof nog corrigeert.

Ten einde de appel- en vernietigingspercentages in fiscale zaken enigszins in perspectief te plaatsen, zijn de cijfers vergeleken met de cijfers van de bestuurssectoren van de rechtbanken in zaken die in hoogste instantie worden afgedaan door de CRvB en de ABRvS. Bij de CRvB was het appelpercentage in 2006 35,3% en in 2007 36,2%. Het percentage vernietigingen was in 2006 35,8% en in 2007 30,8%.²⁰ Bij ABRvS ligt het appelpercentage volgens Gronings onderzoek op ongeveer 37% en wordt in 26% van de zaken de rechtbankuitspraak vernietigd.²¹ Duidelijk is dat het percentage vernietigingen in appel in fiscale zaken hoger ligt dan bij de rechtbankuitspraken die in appel worden beoordeeld door de CRvB en de ABRvS. Toch kan daaruit niet de conclusie worden getrokken dat

²⁰ Bron: CRvB.

²¹ A.T. Marseille, K.J. de Graaf, A.J.H. Smit, m.m.v. A. Middelkamp, Ruimte voor rechtsvorming, BJu: Den Haag 2007, p. 101 (appelpercentage) en p. 162 (vernietigingspercentage). Deze cijfers hebben geen betrekking op het appel in vreemdelingenzaken.

de rechtbanken het in fiscale zaken slecht doen. In de eerste plaats is niet zonder belang dat het appelpercentage in fiscale zaken (27%) lager is dan in zaken die in hoogste instantie worden afgedaan door de CRvB (36%) en de ABRvS (37%). Omdat in fiscale zaken kennelijk wat selectiever wordt geappelleerd, ligt een wat hoger vernietigingspercentage voor deze zaken in de rede. In de tweede plaats is het verschil in het percentage vernietigingen tussen fiscale zaken en CRvB-zaken zeker voor het jaar 2006 niet heel groot, helemaal niet wanneer men zich realiseert dat de rechtbanken al sinds jaar en dag CRvB-zaken afdoen, terwijl zij pas een paar jaar met fiscale zaken zijn belast. Het verschil met het percentage vernietigingen in ABRvS-zaken is groter, maar dit verschil kan in elk geval voor een deel worden verklaard doordat de ABRvS het niet toestaat dat in appel nog nieuwe gronden en gegevens worden ingebracht (zie par. 4.4.1). In fiscale zaken worden het inbrengen van nieuwe gronden en gegevens in appel door de hoven wel toegelaten, en kunnen deze reden zijn voor de vernietiging van een rechtbankuitspraak. Al met al doen de rechtbanken het in fiscale zaken niet veel slechter of beter dan in de andere zaken.

Wel valt het op dat de – met uitsluitend fiscalisten bemande – rechtbanken Breda en Leeuwarden het tot nu toe beter doen dan de rechtbanken, die voor een gemengde fiscaal-bestuursrechtelijke bemensing hebben gekozen. Bij de (gemengde) rechtbanken Haarlem en 's-Gravenhage is het aantal vernietigingen 26% hoger dan bij Breda en Leeuwarden. Bij de (gemengde) rechtbank Arnhem ligt dat aantal 17% hoger. Echt verrassend achten de onderzoekers deze verschillen overigens nog niet. Het ligt immers voor de hand dat fiscale kennis bij de gemengde rechtbanken het eerste jaar over de hele linie wat lager ligt dan bij de andere twee. De komende jaren zullen pas leren of er sprake is van een structureel verschil. Het is immers ook denkbaar dat de verschillen tussen de rechtbanken de komende jaren zullen afnemen, omdat de fiscale kennis bij de gemengde rechtbanken toeneemt.

3.6 Redenen voor vernietiging in appel

3.6.1 Inleiding

Om de in de vorige paragraaf weergegeven cijfers in perspectief te plaatsen wordt in deze paragraaf nader ingegaan op de redenen voor vernietiging van de rechtbankuitspraken. Heeft deze te maken met door het hof toegelaten nieuwe gronden of gegevens? Of heeft de rechtbank – naar het oordeel van het hof – op een bepaald punt een onjuist oordeel gegeven? Zo ja, heeft de rechtbank relevante feiten over het hoofd gezien of verkeerd gewaardeerd? Of betreft het onjuiste oordeel een juridische kwestie en, zo ja, met betrekking tot het materiële fiscale recht of met betrekking tot het Awb-procesrecht? Ten slotte kan een vernietiging te maken hebben met tijdens het appel bereikte overeenstemming tussen partijen. Hierna worden de diverse redenen voor vernietiging in kaart gebracht en wordt bovendien een heel voorzichtige indicatie gegeven in welke mate deze redenen in de praktijk een rol hebben gespeeld. Ten aanzien van dit laatste punt passen de volgende opmerkingen.

Uit een eerste onderzoek naar de appelluitspraken bleek dat uit deze uitspraken lang niet altijd precies kan worden bepaald om welke reden het appel gegrond is verklaard. Dit heeft te maken met de – in de in paragraaf 4.4 uitvoerig te bespreken – appelaanpak van de hoven. Kort gezegd, kiezen de hoven in de meeste zaken voor de 'herhalingsaanpak' en wordt de zaak in appel volledig opnieuw beoordeeld zonder dat het hof zich uitspreekt over het oordeel van de rechtbank. Daardoor is in veel zaken niet duidelijk of de rechtbank een 'fout' heeft begaan en, zo ja, welke. Om hierin toch enig inzicht te krijgen, is tijdens de interviews aan de hoven gevraagd of zij een globale procentuele schatting zouden kunnen maken van de mate waarin de diverse redenen voor vernietiging aan de orde zijn. Tijdens de interviews bleek de indeling van de vernietigingen in de gekozen

categorieën echter een lastige aangelegenheid, waartoe niet alle hoven zich lieten verleiden. Ideaaltypisch vallen de diverse categorieën wel te onderscheiden en in diverse zaken kan ook goed worden bepaald in welke categorie een bepaalde vernietiging valt. In veel zaken bevindt de reden voor vernietiging zich echter op het grensvlak van twee categorieën of spelen twee of meer categorieën een rol. Mede daarom liepen de oordelen tussen de hoven en tussen diverse respondenten van één hof nogal uiteen. Als gevolg hiervan wordt hierna alleen een voorzichtige indicatie gegeven van de mate waarin de desbetreffende reden voor vernietiging een rol zou kunnen spelen.

3.6.2 Toelaten van nova in hoger beroep

In de eerste plaats is van belang om te bepalen in hoeverre de vernietiging van het beroep – en dus het verschil in uitkomst tussen de rechtbank en het hof – te maken heeft met door het hof toegelaten nieuwe feitelijke gegevens of nieuwe gronden ('nova'). In dat geval kan de rechtbank immers niets worden verweten. Uit in paragraaf 4.4.2 te bespreken rechtspraak blijkt dat de hoven geen problemen hebben met het in appel toelaten hiervan. In diverse uitspraken wordt dit expliciet aangegeven, bijvoorbeeld in de hierna volgende:

Hof 's-Gravenhage 10 januari 2007, zaaknummer BK-06/00011: pas in hoger beroep betreft belanghebbende de stelling dat zij geen eigenaresse was van betrokken object. De inspecteur stelt na verificatie vast dat deze stelling juist is. De nieuwe stelling wordt door het hof meegenomen in de beoordeling en leidt tot vernietiging van de uitspraak van de rechtbank en een lagere vaststelling van de aanslag.

Hof 's-Gravenhage 23 januari 2007, LJN: BA8594: '3.4. De Inspecteur heeft, nadat de rechtbank uitspraak had gedaan, bij de werkgever van belanghebbende nadere informatie opgevraagd inzake de aan belanghebbende in het jaar 2002 ter beschikking staande personenauto's.

Bij het verweerschrift in hoger beroep heeft de Inspecteur de ontvangen gegevens in het geding gebracht. De Inspecteur heeft het voor dit jaar genoten voordeel tijdsevenredig, uitgaande van een catalogusprijs van de Open Corsa van 9980 euro respectievelijk de Opel Astra van 23.000 euro, berekend op 4528 euro. Deze gegevens worden geacht hier te zijn herhaald en ingelast.'

Hof 's-Hertogenbosch 28 augustus 2006, LJN: AZ8214: in (incidenteel) appel onderbouwt belanghebbende zijn bij de rechtbank ingenomen (en afgewezen) stelling dat een bestelauto voor de Wet IB nagenoeg 'uitsluitend geschikt is voor het vervoer van goederen', met foto's van de inrichting van de bestelauto. Voor het hof is deze foto reden voor honorering van het incidenteel appel en vernietiging van de rechtbankuitspraak

Uit de rechtspraak van de hoven kan echter lang niet altijd worden afgeleid of ook in andere zaken dan waarin dit met zoveel woorden is aangegeven, nova een doorslaggevende rol hebben gespeeld bij de vernietiging van de rechtbankuitspraak. Daarbij is mede van belang dat de overgang tussen 'echt' nieuwe feiten en feiten die de rechtbank in het dossier had kunnen aantreffen (maar door partijen niet naar voren waren gebracht) soms een vloeiende is. Voor zover de hoven een indicatie hebben gegeven van de mate waarin in appel ingebrachte nova verantwoordelijk zijn voor de vernietiging, komt men uit op een percentage tussen de 10 en 20%.

3.6.3 Andere redenen voor vernietiging van de rechtbankuitspraak

Tijdens de interviews zijn vijf andere redenen voor vernietiging onderscheiden: a. onvolledig feitenonderzoek door de rechtbank; b. een andere waardering van de feiten in het licht van hetzelfde wettelijke kader; c. fiscaalrechtelijk verschil van inzicht; d. verschil van inzicht over de toepassing van het Awb-procesrecht; e. overeenstemming tussen partijen hangende het appel.

a. Onvolledig feitenonderzoek

In een deel van de zaken heeft de vernietiging te maken met het onvolledige feitenonderzoek in eerste aanleg. De rechtbank heeft dan bepaalde feiten, die het hof in appel van belang acht voor zijn uitspraak, over het hoofd gezien. Het gaat dan niet om nieuwe feiten – die zijn in paragraaf 3.6.2 al besproken – maar om feiten die door de rechtbank in het dossier hadden kunnen worden aangetroffen. Dat deze reden voor vernietiging in de praktijk voorkomt, kan – zoals in paragraaf 4.4.3 nog uitvoerig wordt besproken – worden afgeleid uit het feit dat de hoven in diverse uitspraken de feitenvaststelling door de rechtbank expliciet aanvullen. In een deel van deze uitspraken – maar niet in alle – zullen deze aangevulde feiten voor het hof reden zijn om het appel gegrond te verklaren.

Voor zover de hoven een indicatie hebben gegeven over de mate waarin het onvolledige feitenonderzoek door de rechtbank verantwoordelijk is voor de vernietiging, komt men uit op een percentage tussen de 10 en 25%.

b. Andere waardering van dezelfde feiten uitgaande van hetzelfde juridische kader

In sommige zaken lijkt niet zozeer sprake van een verschil van inzicht over de vraag welke feiten relevant zijn of voor de betekenis van het toepasselijke juridische kader, maar waardeert het hof (dezelfde) feiten in het licht van dat kader anders dan de rechtbank. Deze reden is soms aan de orde in WOZ-zaken, wanneer het hof de waarde 'in goede justitie' anders vaststelt dan de rechtbank. Andere voorbeelden van deze reden voor vernietiging bieden de volgende uitspraken:

Hof Amsterdam 25 mei 2007, LJN: BB4234: in deze zaak had belanghebbende geen parkeerbelasting voldaan, omdat op het beeldscherm van de automaat bij de inrit van het parkeerterrein stond vermeld dat deze "buiten werking" was. De rechtbank verklaart het beroep tegen

de naheffing parkeerbelasting ongegrond, omdat eiser op grond van de instructie op de parkeerautomaat had kunnen weten dat hij in het geval dat de automaat niet werkt, moest betalen bij de dichtstbijzijnde automaat. In hoger beroep wordt uitgegaan van hetzelfde wettelijke kader en dezelfde feiten. Anders dan de rechtbank is het hof van mening dat belanghebbende de vermelding "buiten werking" redelijkerwijs kon opvatten als een verbijzondering van de voorschriften op de borden, in die zin dat het voldoen van parkeerbelasting in afwijking van het op de borden vermelde achterwege mocht blijven. Daarbij is van belang dat 'buiten werking' een ruimere betekenis heeft dan 'defect'. Het hoger beroep is gegrond en de uitspraak van de rechtbank wordt vernietigd.

Hof Amsterdam 4 juli 2007, LJN: BA9930: in deze zaak is de vraag aan de orde of belanghebbende in een bepaald jaar voor de boekwinst behaald bij de verkoop van een supermarkt ingevolge de Wet IB juncto de Wet vennootschapsbelasting, een herinvesteringsreserve mocht vormen, en in het bijzonder of belanghebbende op 31 december 2001 een voornemen tot herinvestering had. De rechtbank heeft deze vraag bevestigend beantwoord en de opgelegde aanslag vernietigd.

In appel verwijst de hof voor zover van belang naar de feitenvaststelling door de rechtbank en stelt het voorts vast dat de rechtbank terecht heeft geoordeeld dat belanghebbende een voornemen tot herinvestering aannemelijk moet maken. Het hof acht echter de gronden die de rechtbank tot haar oordeel hebben gebracht dat dit voornemen aannemelijk is gemaakt, niet toereikend. De uitspraak van de rechtbank wordt vernietigd.

Hoewel voorbeelden van deze categorie in de rechtspraak derhalve kunnen worden gevonden, bleek zij tijdens de interviews moeilijk aan te geven. Dat heeft er waarschijnlijk mee te maken dat in veel zaken de overgang van deze categorie naar categorie a) enerzijds en naar categorie c) anderzijds een vloeiende is. Daarom is een globale schatting van de mate waarin deze categorie reden is voor vernietiging niet goed mogelijk.

c. Fiscaalrechtelijk verschil van inzicht

In nogal wat zaken verklaart een hof het appel tegen de rechtbankuitspraak gegrond, omdat de rechtbank – naar het oordeel van het hof – een fout zou hebben gemaakt met betrekking tot het fiscale recht. Daarbij gaat eerst en vooral om fouten met betrekking tot het materiële fiscale recht, inclusief het materiële bewijsrecht (bijvoorbeeld de bewijslast). Ook zaken waarin het fiscale recht mogelijk botst met internationale wet- en regelgeving (EU, (mensenrechten)verdragen) zijn in deze categorie ondergebracht. Ter illustratie wordt kort een aantal uitspraken vermeld:

Hof Amsterdam 22 januari 2007, LJN: AZ7369: anders dan de rechtbank meent het hof dat een peepshow voor omzetbelasting een cultureel evenement is;

Hof Arnhem 23 januari 2007, LJN: BA0013: 'anders dan de rechtbank heeft overwogen, is de vraag of een motorrijtuig is ingericht voor personenvervoer voor de toepassing van de Motorrijtuigenbelasting nog steeds van belang'.

Hof 's-Gravenhage 17 januari 2007, BK-06/00067: omdat het hof de bewijslast in het kader van een fiscale vrijstelling, anders dan de rechtbank, bij belanghebbende legt, komt het tot gegrondverklaring van het door de inspecteur ingestelde appel.

Hof Amsterdam 29 augustus 2007, LJN: BB3789: anders dan de rechtbank is het hof van oordeel 'dat artikel 3.92, eerste lid, onder a, Wet IB 2001, geen grondslag vormt om voor de heffing van inkomstenbelasting bij de aandeelhouders jaarlijks de huurtermijnen in de grondslag van box 1 te betrekken'.

Hof Arnhem 9 oktober 2007, LJN: BB5160: anders dan de rechtbank is het hof van mening dat de Verordening Rioolrecht 2006 niet onverbindend is.

Deze opsomming kan eenvoudig met andere voorbeelden worden uitgebreid. Voor zover de hoven een indicatie hebben gegeven van de mate waarin fiscaalrechtelijke verschillen van inzicht verantwoordelijk zijn voor de vernietiging in appel, ligt deze tussen de 20 en 50%.

d. Verschil van inzicht over de toepassing van het Awb-procesrecht

In diverse zaken wordt het hoger beroep gegrond verklaard, omdat de rechtbank naar het oordeel van een hof (procesrechtelijke) fouten heeft gemaakt bij de toepassing van bepalingen van de Awb. Ter illustratie wordt kort een aantal uitspraken vermeld:

Hof 's-Gravenhage 18 juli 2006, BK-05/00624: de rechtbank heeft niet onderkend dat de inspecteur twee maal uitspraak op bezwaar heeft gedaan, hetgeen in strijd is met de Awb en de rechtspraak van de Hoge Raad;

Hof 's-Hertogenbosch 16 november 2006, LJN: AZ6674: het oordeel van de rechtbank valt ten dele buiten de rechtsstrijd.

Hof 's-Gravenhage 29 mei 2007, LJN: BA6990: het Hof is van oordeel dat de rechtbank ten onrechte het bezwaar van belanghebbende alsnog niet-ontvankelijk heeft verklaard, aangezien belanghebbende een brief van de inspecteur, gelet op de vorm en inhoud daarvan, heeft mogen opvatten als een voor bezwaar vatbare beschikking.

Hof Arnhem 10 augustus 2007, LJN: BB1964: in casu moet het beroep tegen het niet tijdig beslissen op bezwaar mede worden geacht te zijn gericht tegen de uitspraak op bezwaar die hangende het beroep is gedaan. Nu de rechtbank die uitspraak als juist heeft geoordeeld, had zij – volgens het hof – 'het beroep van belanghebbende niet, zoals zij heeft gedaan, gedeeltelijk gegrond moeten verklaren, doch ongegrond'. Daarbij verwijst het hof naar de rechtspraak van de Hoge Raad.

Voor zover de hoven een indicatie hebben gegeven van de mate waarin deze procesrechtelijke verschillen van inzicht verantwoordelijk zijn voor de vernietiging in appel, ligt deze tussen de 10 en 25%.

e. Overeenstemming tussen partijen hangende het appel

In sommige zaken hangt de vernietiging van de rechtbankuitspraak samen met het feit dat partijen hangende het appel of ter zitting over het betreffende geschilpunt een compromis hebben

gesloten of anderszins overeenstemming hebben bereikt. Voor het hof is deze overeenstemming reden om de uitspraak van de rechtbank in zoverre te vernietigen en het compromis of de overeenstemming op te nemen in zijn uitspraak. Of de uitspraak van de rechtbank ook juridisch onjuist was, wordt in het midden gelaten. Ter illustratie wordt de volgende uitspraak vermeld:

Hof Amsterdam 13 december 2007, LJN: BC1078: in deze WOZ-zaak had de rechtbank het beroep van belanghebbende verworpen. 'Het hof stelt vast dat partijen op [datum] zijn overeengekomen dat de door de heffingsambtenaar (...) vastgesteld waarde (...) moet worden verminderd tot [bedrag]. Het hof ziet geen reden om partijen hierin niet te volgen. Om die reden kan de bestreden uitspraak van de rechtbank niet in stand blijven'.

Voor zover de hoven een indicatie hebben gegeven van de mate waarin overeenstemming tussen partijen de reden is voor vernietiging in appel, ligt deze tussen de 5 en 15%.

3.7 Bevindingen

De hoven zijn in het algemeen niet ontevreden over de kwaliteit van het werk van 'hun' fiscale rechtbank. Over de kwaliteit van het werk van de decentrale rechtbanken heeft men nog geen mening, omdat men te weinig zaken hiervan heeft afgedaan. De zaaksgerichte ('bedrijfsmatige') aanpak door de fiscale en decentrale rechtbanken is voor de hoven geen probleem. Over de voor deze aanpak typische aspecten als een strikte termijnbewaking en het veelal 'ontmoedigen' van het formele repliek-dupliektraject, geeft men in de uitspraken nooit een oordeel.

Wat betreft appelpercentage valt op dat tegen uitspraken van de fiscale rechtbanken veel vaker hoger beroep wordt ingesteld (26,8%) dan tegen uitspraken van de decentrale rechtbanken (12,5%). Dit verschil heeft vooral te maken met de WOZ-zaken, die een zeer groot deel van de output

van de decentrale rechtbanken vormen, maar waarin relatief zelden hoger beroep wordt ingesteld. Over het algemeen ligt het appelpercentage bij decentrale belastingen beduidend lager dan bij rijksbelastingen. Bovendien neemt het appelpercentage duidelijk toe naarmate de belasting complexer is. Terwijl het appelpercentage bij complexe belasting op 53% ligt, ligt dit percentage bij niet complexe belastingen op 12%.

Van de fiscale rechtbanken hebben de rechtbanken 's-Gravenhage en Leeuwarden het laagste appelpercentage, terwijl tegen uitspraken van de rechtbanken Arnhem en Breda relatief vaak wordt geappelleerd.

Het vernietigingspercentage ligt voor de uitspraken van de fiscale rechtbanken op 39,3%. Dit cijfer lijkt op zichzelf hoog, maar kan worden gerelativeerd omdat een vernietiging ook te maken kan hebben met in appel door het hof toegelaten nieuwe gronden en gegevens of met een hangende het appel tussen partijen bereikte overeenstemming. Bovendien zegt een vernietiging soms weinig over de ernst van vernietigingsgrond. Vergelijkt men de cijfers van de fiscale rechtbanken met de vernietigingspercentages van de rechtbankuitspraken in zaken die in hoogste instantie door de CRvB en ABRvS worden beoordeeld, dan is het vernietigingspercentage van 39,3% niet opvallend hoog. Binnen de fiscale rechtbanken ligt het vernietigingspercentage bij de met uitsluitend fiscalisten bemande rechtbanken Breda en Leeuwarden (35%) lager dan dat van de rechtbanken die hebben gekozen voor een gemengde fiscaal-bestuursrechtelijke bemensing, de rechtbanken Arnhem (41%), 's-Gravenhage (44%) en Haarlem (44%). Bij de decentrale rechtbanken ligt het vernietigingspercentage op 48%. Vanwege het lage aantal appeluitspraken over uitspraken van deze rechtbanken kunnen naar aanleiding hiervan nog geen conclusies worden getrokken.

Opmerkelijk is dat het percentage vernietigingen in appel niet toeneemt naarmate de complexiteit van de belasting toeneemt. Bij de niet complexe belastingen ligt dit percentage zelfs iets hoger dan bij de

complexe belastingen. De gemiddeld complexe belastingen scoren het laagste aantal vernietigingen.

De redenen voor vernietiging van rechtbank-uitspraken zijn divers. Uitgaande van de ervaringspercentages die de hoven hebben aangegeven heeft de vernietiging in een minderheid van zaken te maken met in appel door het hof toegelaten nieuwe gronden en gegevens (10-20%) of met een hangende het appel door partijen bereikte overeenstemming (5-15%). In deze zaken valt de rechtbank weinig te verwijten. In de andere zaken heeft de vernietiging door het hof wel te maken met een ander oordeel van de rechtbank, althans met een verschil van inzicht tussen de rechtbank en het hof. Het grootste gedeelte hiervan – ongeveer de helft – betreffen fiscaalrechtelijke verschillen van inzicht. Daarnaast hebben vernietigingen te maken met verschillen van inzicht over de toepassing van het Awb-procesrecht en met een – in de ogen van het hof – ontoereikend feitenonderzoek door de rechtbank.

Organisatie van de hoven en appelaanpak

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt aandacht besteed aan de organisatie van de appelrechtspraak van de hoven en aan de appelaanpak. De informatie in dit hoofdstuk is gebaseerd op de interviews, die aan de hand van een aandachtspuntenlijst met alle hoven zijn gehouden en op onderzoek van alle appeluitspraken die tot 1 januari 2008 op www.rechtspraak.nl zijn gepubliceerd. De aandachtspuntenlijst voor de interviews is opgenomen in bijlage 3 bij dit rapport. Meer specifiek worden de volgende onderwerpen in dit hoofdstuk besproken.

In de eerste plaats is dat de organisatie van de appelrechtspraak (par. 4.2). Hoeveel rechters zijn met de appelrechtspraak belast en wat is hun achtergrond? Hoeveel plaatsverangers zijn aan het hof verbonden? Zijn er andere aspecten van de appelrechtspraak, bijvoorbeeld met betrekking tot de instroom, die vermelding verdienen? Ten dele is deze informatie een update van de in fase I verzamelde informatie.

In de tweede plaats wordt ingegaan op een aantal processuele aspecten van het appel (par. 4.3). Hoe gaan de hoven om met de partij-aanduiding? Op welke wijze zijn de uitspraken opgebouwd? Hoe gaat men om met incidenteel appel? Hoe doen de hoven de zaak af: terugwijzen of zelf afdoen?

In de derde en laatste plaats wordt uitvoerig aandacht besteed aan de appelaanpak door de hoven (par. 4.4). Wat merken de hoven aan als object van appel, de uitspraak van de rechtbank, het in primo bestreden besluit? In hoeverre is herkansing voor partijen een belangrijke functie van het appel en wordt deze functie op enigerlei wijze beperkt, bijvoorbeeld door de goede procesorde? Hoe stellen de hoven zich op ten opzichte van de feitenvaststelling door de rechtbanken? Hoe beoordelen de hoven het geschil, via de rechtbankuitspraak of niet?

Voordat de informatie over deze onderwerpen wordt weergegeven, past een opmerking over de

status van de bevindingen. De doorstroming van zaken naar de appelrechtspraak van de hoven is nog niet op een structureel niveau gekomen. De eerste appelzaken werden begin 2006 afgedaan en aanvankelijk was de instroom van appelzaken bij alle hoven aan de lage kant. Pas vanaf eind 2006 en begin 2007 is de in- en uitstroom van appelzaken goed op gang gekomen. Verder is van belang dat de hoven in 2006 en 2007 nog een groot aantal zaken als eerste-aanlegrechter hebben moeten afdoen. Dit alles heeft tot gevolg dat de opvattingen van de hoven ten aanzien van de in dit hoofdstuk te bespreken onderwerpen nog niet in alle opzichten zijn uitgekristalliseerd. Dit geldt voor de appelaanpak, die tussen en ook binnen de hoven een aanzienlijke variëteit laat zien, en zeker voor de procesrechtelijke thema's die in dit hoofdstuk worden besproken. In zoverre is de situatie die in dit hoofdstuk wordt geschetst een momentopname.

4.2 Organisatorische aspecten

Vergeleken met de situatie ten tijde van fase I van het onderzoek (eind 2005/begin 2006) is de bezetting van alle hoven teruggelopen. Dat is niet vreemd aangezien de 'oude' eerste-aanlegzaken inmiddels voor een belangrijk deel of volledig zijn afgedaan en het aantal appelzaken uiteraard veel lager is dan het aantal eerste-aanlegzaken waarover men voorheen moest oordelen. Mede als gevolg van deze terugloop is bij diverse hoven niet altijd meer sprake van meervoudige kamers met een gespecialiseerd zakenpakket. Alle fiscale raadsheren hebben – evenals in fase I – een fiscale achtergrond. Dat geldt ook voor de raadsheer-plaatsverangers, waarvan er bij elk hof een groot aantal actief is.

Meer specifiek kan het volgende worden vastgesteld. Bij het hof Amsterdam had men 5 meervoudige kamers en een douanekamer. Thans zijn dat drie meervoudige

4

kamers en een douanekamer (ongeveer 12 fte). De meervoudige kamers hebben een gespecialiseerd takenpakket. Globaal genomen is meervoudige kamer 1 belast met heffingen van decentrale overheden, successierecht en rechtsverkeer; is meervoudige kamer 2 belast met IB-niet winst, omzetbelasting, milieuheffingen, autobelastingen en accijnzen; en is meervoudige kamer 3 belast met IB-winst, vennootschaps-, dividend- en loonbelasting en aansprakelijkheden. Het hof Amsterdam beschikt over 19 raadsheer-plaatsvervangers.

Het hof Arnhem heeft thans 2 meervoudige kamers en bijna 9 fte aan raadsheren. Deze vaste formatie zal vanwege de hoge instroom het komend jaar tot 11 fte worden uitgebreid. De zaken zijn over de 2 kamers regionaal verdeeld. Er vindt derhalve geen specialisatie naar onderwerp plaats ("ledereen moet in beginsel alles kunnen doen"). Bij zaken met een bijzonder rechtseenheidsbelang worden er over de kamers heen teams gecreëerd. Het hof Arnhem beschikt over 7 raadsheer-plaatsvervangers. Het hof 's-Gravenhage is teruggegaan van 4 meervoudige kamers naar twee (7 rechters, 6 fte). Deze kamers hebben ten dele een eigen takenpakket. Een kamer doet alle omzetbelasting; de andere alle vennootschapsbelasting, IB-winst en internationale zaken. De overige belastingen worden door beide kamers gedaan. De aparte kamer voor decentrale belastingen en milieuheffingen is in februari 2007 opgeheven. Het hof 's-Gravenhage heeft 14 raadsheer-plaatsvervangers.

Bij het hof 's-Hertogenbosch is men teruggegaan van 4 volledig bemande meervoudige kamers (14,5 fte) naar 3 niet-fully bemande kamers (7 rechters, ongeveer 6 fte). De strikte verdeling in takenpakket die voorheen bestond, is afgeschaft. Elke kamer moet nu alle soorten zaken doen. Aan het hof 's-Hertogenbosch zijn circa 25 raadsheren-plaatsvervangers verbonden.

Bij het hof Leeuwarden zijn als gevolg van het vertrek van twee raadsheren, nog maar twee raadsheren werkzaam. Belastingrecht is daarom geen aparte sector meer, maar hoort bij de sector belasting/civiel. Om een volledige meervoudige kamer te kunnen vormen, worden raadsheer-plaatsvervangers ingezet. Aan het hof Leeuwarden zijn meer dan 10 raadsheer-plaatsvervangers verbonden.

De instroom van appelzaken bleef aanvankelijk nogal achter bij de prognoses die voorafgaand

aan de instelling van belastingrechtspraak in twee instanties waren gemaakt. Inmiddels is de instroom echter goed op gang gekomen en komt deze bij de meeste hoven in de buurt van de prognoses of gaat daar zelfs overheen. Alleen bij het hof 's-Gravenhage ligt de instroom beduidend lager dan de te voren gemaakt prognoses. Dit blijkt ook uit de appelpercentages, die in paragraaf 3.3 zijn vermeld. Tijdens de interviews werd over het voorgaande het volgende opgemerkt.

Het hof Amsterdam voorzag ten tijde van het interview voor 2007 een totale instroom van 800 zaken. Dat is 1,5 maal zoveel als de te voren gemaakte prognoses van vóór 2005. Bij het hof Arnhem voorzag men voor 2007 een instroom van 600 zaken, hetgeen ook meer is dan destijds werd voorspeld. Bij het hof 's-Hertogenbosch dacht men in 2007 uit te komen op ongeveer 500 zaken, hetgeen iets minder is dan de prognoses. Bij het hof Leeuwarden was de voorziene instroom over 2007 ongeveer 200, hetgeen conform de prognoses is. Als gevolg van de magere bezetting bij dit hof heeft het vrij veel zittingsrijpe zaken, die wachten op afdoening. Bij het hof 's-Gravenhage voorzag men voor 2007 een totale instroom van ruim 400 zaken. Vooraf was gerekend op ongeveer 600 zaken. Over de redenen van de lage instroom kan men slechts speculeren. Wellicht heeft de lage instroom ten dele ermee te maken dat de rechtbank 's-Gravenhage voorrang heeft gegeven aan de wat lichtere zaken boven de zwaardere, appelgevoelige zaken.²² Is dit vermoeden juist, dan kan de instroom volgend jaar aantrekken.

Ten einde een optimale benutting van de totale rechterscapaciteit te bereiken, zijn kamers van sommige hoven in 2007 ingezet bij andere hoven of rechtbanken. Ook voor de toekomst worden dergelijke acties voorzien. Meer concreet hebben raadsheren van het hof Amsterdam gedurende het gehele jaar 2007 zaken van het hof Leeuwarden afgedaan (ongeveer 100 zaken). De reden hiervoor is dat het hof Leeuwarden onvoldoende raadsheren had (en heeft) om alle zaken zelf af te doen. Ten aanzien van de desbetreffende zaken regelde het hof Leeuwarden de administratie en de zalen.

²² Vergelijk de cijfers van de Haagse rechtbank ten aanzien van complexe belastingen in paragraaf 2.4.2.3.

Voor het overige deden de Amsterdamse raadsheeren de zaken geheel zelfstandig af ten behoeve van het hof Leeuwarden. In 2008 is de Amsterdamse inzet beëindigd en zal het hof Leeuwarden wellicht samenwerking zoeken met het hof Arnhem.

Als gevolg van de terugloop van het aantal raadsheeren is niet langer gegarandeerd dat alle fiscale specialismen bij alle hoven aanwezig zijn. Om te verzekeren dat bij de hoven gezamenlijk voor alle zaken wel voldoende deskundigheid bestaat, is in het overleg van sectorvoorzitters besloten om op landelijk niveau zeven kennisgroepen in te stellen met betrekking tot de volgende onderwerpen: formeel recht, heffingen lokale overheden, indirecte belastingen, loonheffingen, internationaal belastingrecht, vennootschapsbelasting, kleine heffingen. In zo'n kennisgroep hebben raadsheeren zitting uit alle hoven die specifieke deskundigheid hebben ten aanzien van een bepaalde belasting. Deze mensen zorgen voor kennisverbreiding binnen de hoven en kunnen bij de desbetreffende zaken worden ingezet in alle hoven.

4.3 Processuele aspecten van het appel

In deze paragraaf wordt kort een aantal appelprocesrechtelijke onderwerpen besproken. Daarbij moet wel worden opgemerkt dat de rechtspraak ten aanzien van sommige onderwerpen nog in volle ontwikkeling is.

Partij-aanduiding

Wat betreft de partij-aanduiding hebben de hoven, zoals verwacht, de oude traditie in ere gehouden. De appellerende burger-partij wordt aangeduid als 'belanghebbende' (en niet zoals de rechtbanken dat doen, als 'eiser'), de appellerende inspecteur als 'inspecteur' of (bij lokale belastingen) 'ambtenaar' (en niet zoals de rechtbanken dat doen, als 'verweerder'). In een uitspraak van 22 februari 2006 overweegt het hof 's-Hertogenbosch in dit verband als volgt:²³

'De rechtbank bezigt in zijn uitspraak voor de aanduiding van belanghebbende en de inspecteur respectievelijk de termen 'eiser' en 'verweerder'. Hoezeer vermelde terminologische aanduiding van de procespartijen door de rechtbank ook passend is binnen de traditie van de 'klassieke' bestuursrechtspraak – met een rechtsingang die als hoogste rechtscollege de ABRvS kent – het hof geeft er de voorkeur aan de van oudsher in de fiscale rechtspraak – met als hoogste rechtscollege de HR – de in de aanhef van de onderhavige uitspraak van het hof gebezigde aanduiding van de procespartijen te hanteren. Dit klemt te meer nu met ingang van 1 januari 2005 voor belastingzaken de inspecteur hoger beroep dan wel incidenteel hoger beroep kan aantekenen tegen de uitspraak van de rechtbank en in dat geval het begrip verweerder (in die visie dan belanghebbende) verarring kan oproepen. Mutatis mutandis geldt hetzelfde voor de aanduiding van de belanghebbende met het begrip 'eiser'. Het hof merkt op dat de namens een lokale overheid procederende, daartoe gemachtigde vertegenwoordiger ook wel als de 'ambtenaar' wordt aangeduid.'

De opbouw van de appeluitspraken

Wat betreft de aanhef van de uitspraak wordt door alle hoven (met uitzondering van de processen-verbaal mondelinge uitspraken) hetzelfde stramien gehanteerd. Dit komt overeen met het stramien dat de Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State hanteert. Grosso modo luidt dit als volgt.

Uitspraak van meervoudige/enkelvoudige belastingkamer op het hoger beroep van X (hierna: belanghebbende) of de inspecteur tegen de uitspraak in de zaak [zaaknummer] van de rechtbank [naam rechtbank] van [datum] in het geding tussen X (hierna: belanghebbende), gemachtigde [naam] en de inspecteur.

Wat betreft de opbouw van de 'gewone' uitspraken (niet de processen-verbaal van de mondelinge uitspraken) bestaan er zowel tussen de hoven als soms binnen één hof kleine verschillen, zonder dat de opbouw overigens sterk uiteenloopt. Bij meeste hoven – met uitzondering van hof

²³ Hof 's-Hertogenbosch 22 februari 2006, LJN: AY3136.

Amsterdam en soms hof Leeuwarden – is gekozen voor de volgende opbouw.

1. 'Ontstaan en loop van het geding' of 'Aanslag, bezwaar, beroep en geding voor het hof'.
2. 'Feiten' of 'Vaststaande feiten'.
3. 'Geschild, alsmede standpunten en conclusies van partijen'.
4. 'Beoordeling van het geschil' of 'Overwegingen omtrent het geschil'.
5. 'Proceskosten en griffierecht'.
6. 'Beslissing'

In de uitspraken van het hof Amsterdam en in sommige uitspraken van het hof Leeuwarden (die zijn gewezen door raadsheren uit Amsterdam) wordt een enigszins afwijkende opbouw gehanteerd.

1. 'Ontstaan en loop van het geding';
2. 'Overwegingen', met als subverdeling:
 - 2.1. 'Feiten';
 - 2.2. 'Het geschil';
 - 2.3. 'Het oordeel van de rechtbank';
 - 2.4. 'Standpunten van partijen';
 - 2.5. (soms) 'Relevante bepalingen';
 - 2.6. 'Overwegingen';
 - 2.7. 'Proceskosten en griffierecht'.
3. 'De beslissing'

Het grootste verschil met de andere hoven, is dat in de Amsterdamse uitspraken steeds het oordeel van de rechtbank, voor zover dat relevant is voor de appeluitspraak, wordt weergegeven. In sommige uitspraken wordt dit oordeel samengevat en/of geparafraseerd. In andere worden soms grote delen van de rechtbankuitspraak letterlijk overgenomen.

Belang in appel

In een beperkt aantal uitspraken is de vraag aan de orde of de inspecteur belang heeft bij een (incidenteel) appel indien de rechtbank het beroep van belanghebbende heeft verworpen, maar de inspecteur het oneens is met de daartoe gebezigde gronden of overwegingen. Het hof Amsterdam lijkt van mening dat een dergelijk (incidenteel) appel niet ontvankelijk is, gelet op

de volgende uitspraken:

Hof Amsterdam 10 april 2007, LJN: BA4397: in het door de inspecteur ingestelde beroep heeft de inspecteur geconcludeerd dat de uitspraak van de rechtbank moet worden bevestigd, maar op grond van een andere feitenvaststelling. Het hof stelt: '[d]aar de rechtbank het beroep van belanghebbende ongegrond heeft verklaard, heeft de inspecteur geen belang bij het instellen van het hoger beroep. Het ingestelde beroep is derhalve niet-ontvankelijk'.

Hof Amsterdam 12 maart 2007, LJN: BA6620: de inspecteur heeft incidenteel appel ingesteld tegen de aanvaarding als buitengewone lasten door de rechtbank van bepaalde kosten. Deze aanvaarding heeft bij de rechtbank vanwege interne compensatie niet geleid tot een andere aanslag. Het hof: '[n]u de rechtbank het belastbare inkomen overeenkomstig de uitspraak van de inspecteur heeft vastgesteld en het hof deze vaststelling (...) volgt, is het incidenteel appel zonder belang omdat het, indien het zou slagen, niet tot een hogere aanslag kan leiden dan door de rechtbank vastgesteld'.

Incidenteel appel

Blijkens de gepubliceerde uitspraken van de hoven wordt regelmatig incidenteel appel ingesteld. Slechts in een beperkt aantal zaken worden meer principiële overwegingen aan dit rechtsmiddel gewijd. Uit de volgende twee uitspraken blijkt dat het incidenteel appel – volgens het hof Arnhem – niet-ontvankelijk is als het is gericht tegen een onderdeel van de uitspraak van de rechtbank dat in het principale appel niet is bestreden.

Hof Arnhem 13 juni 2007, LJN: BA7977: in eerste aanleg heeft de rechtbank het beroep van belanghebbende tegen de navorderingsaanslag voor het jaar 2000 ongegrond verklaard, maar de uitspraken van de inspecteur voor de jaren 2001 en 2002 voor wat betreft de opgelegde boeten vernietigd en verminderd tot een bepaald bedrag. In het principale appel stelt de inspecteur dat de rechtbank de boeten ten onrechte heeft verminderd. Bij wijze van incidenteel appel stelt belanghebbende dat ook de boete voor het jaar 2000 had moeten worden verminderd. Het Hof stelt vast dat tegen de ongegrondverklaring van

het beroep inzake het jaar 2000 geen hoger beroep is ingesteld. 'Voor zover het incidentele hoger beroep mede tegen voornoemde beslissing is gericht, is belanghebbende niet-ontvankelijk, daar dit beroep alsdan heeft te gelden als zelfstandig ingesteld beroep.

Belanghebbende heeft dit eerst ingesteld bij zijn verweerschrift', derhalve ruim na afloop van de appeltermijn.

Hof Arnhem 17 april 2007, LJN: BA3983: '[t]egen de beslissing van de rechtbank waarbij het beroep inzake het jaar 2000 ongegrond is verklaard, is geen hoger beroep ingesteld. Voor zover het incidentele hoger beroep mede tegen die beslissing is gericht, is belanghebbende daarin niet-ontvankelijk, daar het eerst is ingesteld bij het verweerschrift in het principale hoger beroep', derhalve ruim na afloop van de appeltermijn.

De rechtsstrijd in appel wordt bepaald door het principale en incidentele appel. Heeft verweerder in appel geen incidenteel appel ingesteld, dan kan hij – zo blijkt uit de volgende uitspraken – geen eigen vorderingen naar voren brengen.

Hof Arnhem 5 oktober 2007, LJN: BC0252: de belanghebbende heeft hoger beroep ingesteld tegen de uitspraak van de rechtbank, waarbij de WOZ-waarde van zijn onroerende zaak in zijns inziens onvoldoende mate is verminderd. De verweerder heeft geen incidenteel hoger beroep ingesteld. Het hof: '[h]ierdoor kan in hoger beroep alleen worden beoordeeld of de waarde waartoe de rechtbank is gekomen te hoog is en, indien dit zo is, tot welk bedrag de vastgestelde waarde moet worden verder moet worden verminderd'.

Hof Amsterdam 21 december 2007, LJN: BC1083: in deze zaak heeft de heffingsambtenaar hoger beroep ingesteld tegen de uitspraak van de rechtbank, waarbij hij is veroordeeld in de proceskosten. Dit hoger beroep wordt door het hof ongegrond verklaard. Belanghebbende heeft ter zitting verzocht hem vergoeding van de wettelijke rente over het bedrag van de proceskosten toe te kennen. Het hof: '[b]elanghebbende had om zijn verzoek behandeld te zien zelf hoger beroep dan wel zogenoemde incidenteel hoger beroep moeten

instellen'. De termijnen voor hoger beroep of incidenteel hoger beroep zijn inmiddels verstreken. 'Het hof kan belanghebbendes verzoek – wat daar overigens ook van zij – niet in behandeling nemen'.

Gelet op de overigens schaarse rechtspraak hoeft verweerder geen incidenteel appel in te stellen om *binnen* de door het appelgeschrift bepaalde rechtsstrijd *eigen stellingen* naar voren te kunnen brengen. Dit kan ook in het verweerschrift of – binnen de grenzen van de goede procesorde – later in de procedure. Ter onderbouwing kan bijvoorbeeld worden verwezen naar de hierna in paragraaf 4.4.2 te vermelden uitspraken 10 en 11, waarin het hof een pas in appel gedaan beroep op interne compensatie toestaat. In de uitspraak van het hof Arnhem (uitspraak 10) had de inspecteur geen incidenteel appel ingesteld en deed hij het beroep op interne compensatie in zijn verweerschrift (of wellicht later). In de uitspraak van het hof 's-Hertogenbosch (uitspraak 11) had de inspecteur wel incidenteel appel ingesteld.

Terugwijzen naar de rechtbank

Uit de geanalyseerde rechtspraak blijkt dat het appel in belastingzaken in zoverre devolutive werking heeft dat de hoven wanneer zij een uitspraak van de rechtbank vernietigen, in de regel de zaak volledig afdoen. Terugwijzing naar de rechtbank komt alleen in incidentele gevallen voor, waarbij de wensen of belangen van (een van beide) partijen een belangrijke rol spelen.

Hof Arnhem 9 oktober 2007, LJN: BB5160: in deze zaak had de rechtbank een Verordening Rioolrecht van een gemeente onverbindend verklaard. Het beroep van belanghebbende was daarom gegrond verklaard zonder dat de rechtbank was toegekomen aan de andere geschilpunten. Het hof is van oordeel dat de verordening ten onrechte onverbindend is verklaard. 'Voor dat geval heeft belanghebbende ter zitting bewilligd in het (...) voorstellen van het hof, de zaak terug te wijzen naar de rechtbank voor de behandeling van de geschilpunten waaraan de rechtbank niet is toegekomen'. Aldus geschiedt.

Hof Amsterdam 24 augustus 2007, LJN: BB2376: in deze WOZ-zaak had de rechtbank de door de heffingsambtenaar vastgesteld waarde voor twee panden vernietigd, omdat beide panden een 'samenstel' als bedoelde in de WOZ zouden vormen. Volgens het hof is van een dergelijk 'samenstel' geen sprake. 'Nu partijen eveneens een geschil hebben over de waardering van [beide panden], de rechtbank zich daarover nog niet heeft uitgelaten en belanghebbende heeft verklaard zijn beroep op dit punt aan de rechtbank te willen voorleggen, zal het hof terugwijzen (...). Het hof neemt daarbij in aanmerking dat de rechtbank over die waardering (...) nog geen oordeel heeft uitgesproken en een beslissing van het hof op dat punt, dat bij uitstek van feitelijke aard is, voor partijen verlies van instantie in de door de wet voorziene gerechtelijke procedure zou inhouden. Een dergelijk verlies kan slechts worden aanvaard als beide partijen daarmee instemmen. Nu belanghebbende die instemming niet heeft gegeven, is aan die voorwaarde niet voldaan'.

Hof 's-Hertogenbosch 20 maart 2007, LJN: BA5117: in deze zaak stelt het hof vast dat de rechtbank bij het nemen van zijn uitspraak 'de goede procesorde niet in acht heeft genomen', omdat belanghebbende niet in de gelegenheid is gesteld om tegenbewijs te leveren tegen het bij de rechtbank gerezen vermoeden ten nadele van belanghebbende. Bovendien heeft de rechtbank een aantal andere stellingen van belanghebbende onbesproken gelaten, terwijl het beroep ongegrond is verklaard. 'Het hof is van oordeel dat de (...) schending van de goede procesorde en het onbehandeld laten van door partijen opgeworpen en in geschil zijnde vragen (...), ertoe moet leiden dat belanghebbendes verzoek om terugwijzing van de zaak naar de rechtbank moet worden gehonoreerd'.

Hof Arnhem 18 juli 2007, LJN: BB0992: in deze zaak heeft de gemeenteambtenaar hoger beroep ingesteld tegen de uitspraak van de rechtbank waarbij de WOZ-waarde van een pand 'in goede justitie' is verminderd. In de uitspraak stelt het hof vast dat de rechtbank nogal wat juridische en feitelijke steken heeft laten vallen, hetgeen leidt tot vernietiging van de rechtbankuitspraak. Ter zitting heeft de inspecteur verklaard zijn oorspronkelijke waardestandpunt ten volle te handhaven.

'Belanghebbende, die aldaar niet is verschenen, had tot aan die zitting geen aanleiding en ter zitting geen gelegenheid zich te verweren tegen die aanvulling, die aan het hoger beroep alsnog de strekking geeft het verweer in eerste aanleg volledig te handhaven. Hierdoor kan belanghebbende, die niet zelf in hoger beroep is gekomen, zijn belemmerd de argumenten voor zijn standpunt volledig te ontvouwen'. Daarom wordt de zaak teruggewezen naar de rechtbank.

Voor het overige hebben de hoven in de gepubliceerde rechtspraak zaken nooit teruggewezen naar de rechtbank en worden de zaken dus volledig afgedaan. Op welke wijze dit geschiedt, is afhankelijk van de partij die appel heeft ingesteld. Wanneer een hof het appel van de inspecteur gegrond acht, wordt de uitspraak van de rechtbank vernietigd en de uitspraak op bezwaar bevestigd (of gehandhaafd). Acht een hof het appel van belanghebbende gegrond, dan wordt niet alleen de uitspraak van de rechtbank vernietigd, maar ook de uitspraak op bezwaar. Vervolgens voorzien de hoven in de regel zelf in de zaak door het besluit in primo (aanslag, boete) te vernietigen – de Awb-term 'herroepen' wordt nooit gehanteerd – dan wel door de aanslag of boete te verlagen. Slechts in incidentele gevallen wordt hiervan afgezien en wordt de zaak teruggewezen naar de inspecteur.²⁴

Hof Arnhem 24 november 2004, LJN: AZ3268: in deze zaak had de inspecteur het bezwaar niet-ontvankelijk verklaard wegens het niet aanvoeren van gronden door belanghebbende. Daarna had de rechtbank het beroep niet-ontvankelijk verklaard omdat belanghebbende ook in beroep niet tijdig gronden had aangevoerd. Het hof is met beide uitspraken oneens en vernietigt beide. Vervolgens wijst het de zaak terug naar de inspecteur en draagt hem op belanghebbende te horen om opnieuw uitspraak op bezwaar te doen. Zie voor een vergelijkbare uitspraak waarin de zaak wordt teruggewezen naar de inspecteur omdat deze het bezwaar ten onrechte niet-ontvankelijk had verklaard, hof Leeuwarden 12 december 2007, BC0452.

²⁴ Beide uitspraken zijn conform de rechtspraak van de Hoge Raad, die erop neerkomt dat terugwijzing naar de inspecteur geboden kan zijn in het geval het bezwaar ten onrechte niet-ontvankelijk is verklaard. Zie hierover uitvoerig paragraaf 5.2.2.2.

Hof Arnhem 29 december 2006, LJN: AZ7691: in deze zaak is het hof het niet eens met een niet-ontvankelijk-verklaring wegens termijnoverschrijding in bezwaar, die door de rechtbank in stand is gelaten. De uitspraak van de rechtbank en de uitspraak op bezwaar worden vernietigd. Vervolgens overweegt het hof – conform de rechtspraak van de Hoge Raad – dat de belastingrechter indien hij een uitspraak van de inspecteur waarin het bezwaar niet ontvankelijk is verklaard, vernietigt ‘in de regel met toepassing van artikel 8:72, lid 4, Awb de inspecteur dient op te dragen opnieuw op het bezwaar te beslissen. Van die regel kan worden afgeweken indien daartoe goede grond bestaat, bijvoorbeeld indien partijen aandringen op een inhoudelijke behandeling van het geschil door de rechter, of indien duidelijk is dat de belanghebbende niet wordt benadeeld doordat de rechter zelf in de zaak voorziet. Het hof ziet in dit geval geen goede grond om af te wijken van de regel dat de inspecteur opnieuw op dat bezwaar moet beslissen.’

4.4 De appelaanpak door de hoven

4.4.1 Inleiding

Volgens de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel tot invoering van twee feitelijke instanties in belastingzaken, moet deze invoering bijdragen aan de kwaliteit van de belastingrechtspraak, doordat de mogelijkheid wordt geboden om misslagen van partijen en van de rechter in eerste aanleg te herstellen.²⁵ Het appel in belastingzaken heeft daarmee twee functies, namelijk de herkansingsfunctie voor partijen en de controlefunctie ten opzichte van de rechtbanken.²⁶ Over de wijze waarop beide functies het beste tegelijkertijd kunnen worden behartigd, wordt door de niet-fiscale bestuursrechtelijke appelrechters verschillend gedacht. Blijkens hun rechtspraak zijn er drie ideaaltypische appelaanpakken, de herhalingsaanpak, de harde controleaanpak en de gematigde controle-aanpak.²⁷

a. *Herhalingsaanpak*: in deze aanpak is het object van appel het in eerste aanleg bij de rechtbank

bestreden besluit. Dit wordt aan de hand van de daartegen in appel aangevoerde gronden beoordeeld alsof er geen rechtbankuitspraak is geweest. De gronden kunnen zijn gericht tegen het bestreden besluit en mogen een herhaling zijn van de in eerste aanleg aangevoerde – en afgewezen – gronden. De feiten worden door het appelcollege opnieuw vastgesteld los van de feitenvaststelling door de rechtbank en ook de beoordeling van het appel vindt plaats los van de beoordeling door de rechtbank. Als de appelbeoordeling leidt tot dezelfde conclusie als de beoordeling in eerste aanleg, wordt de uitspraak van de rechtbank – eventueel met verbetering van gronden – bevestigd. Is dat niet het geval dan wordt de uitspraak vernietigd. In deze aanpak is het – binnen de grenzen van de goede procesorde – geen enkel probleem als in appel nieuwe gronden of gegevens (bewijs) worden aangevoerd. Het appel heeft nadrukkelijk een herkansingsfunctie voor partijen. Deze aanpak was de gebruikelijke aanpak bij de CRvB en het CBB, maar ziet men tegenwoordig nog maar in een minderheid van zaken van deze appelrechters.

b. *Harde controleaanpak*: in deze aanpak is het doel van appel de controle op de kwaliteit van het werk van de rechtbank en is de rechtbankuitspraak dan ook het object van appel. De gronden van partijen dienen in de regel te zijn gericht tegen deze uitspraak. Omdat het appelcollege beoordeelt of de rechtbank haar werk goed heeft gedaan, is de omvang van geschil in eerste aanleg in beginsel bepalend voor de omvang van het geschil in appel. Nieuwe gronden en gegevens kunnen in appel dan ook niet worden aangevoerd, tenzij er een goede reden is waarom deze gronden en gegevens niet in eerste aanleg zijn aangevoerd. Herkansing voor partijen is daarom maar in beperkte mate mogelijk. In deze aanpak vindt de beoordeling van het geschil in de regel plaats via het oordeel van de rechtbank. Daarbij wordt expliciet aangegeven waarom

²⁵ Kamerstukken II, 2003-2004, 29 521, nr. 2, p. 2-3.

²⁶ Daarnaast heeft het appel als functie de bevordering van de rechtsontwikkeling en rechtseenheid. Omdat deze functie in belastingzaken primair wordt behartigd door de Hoge Raad, blijft deze functie buiten beschouwing.

²⁷ Vergelijk voor de verschillende appelaanpakken, alsmede voor de aanpak door de niet-fiscale bestuursrechters, uitvoerig R.J.G.M. Widdershoven, Het bestuursrechtelijk appel revisited, in: G.H. Addink, G.T.J.M. Jurgens, Ph.M. Langbroek, R.J.G.M. Widdershoven (red.), Grensverleggend bestuursrecht, Liber Amicorum Ten Berge Kluwer: Alphen a/d Rijn 2008, p. 475-496.

de rechtbank het al dan niet bij het rechte eind had. In de uitspraak komt men overwegingen tegen als 'anders dan de rechtbank is het appelcollege van mening dat (...) of 'met de rechtbank is het appelcollege van oordeel dat (...)'. Dit standpunt wordt door het appelcollege meer of minder uitvoerig gemotiveerd. Deze aanpak wordt doorgaans gehanteerd door de ABRvS.

- c. *Gematigde controleaanpak*: in deze aanpak is controle van de kwaliteit van het werk van de rechtbank een belangrijk doel van het appel, maar is het wel mogelijk dat partijen – binnen de grenzen van de goede procesorde – in appel nieuwe gronden en gegevens aanvoeren. Het appel dient derhalve ook als herkansing voor partijen. Voor zover geen nieuwe gronden en gegevens worden aangevoerd, is de uitspraak van de rechtbank het object van geschil in appel en zijn de gronden in beginsel tegen die uitspraak gericht. Voor zover wel nieuwe gronden en gegevens zijn aangevoerd is het in eerste aanleg bestreden besluit object van geschil. In dit model vindt de appelbeoordeling – voor zover geen nova zijn aangevoerd – plaats via het oordeel van de rechtbank. In zoverre komt men overwegingen tegen als 'anders dan de rechtbank is het appelcollege van mening dat (...) of 'met de rechtbank is het appelcollege van oordeel dat (...)', waarbij – evenals bij de harde controleaanpak – dit oordeel meer of minder uitvoerig wordt gemotiveerd. Voor zover in appel wel nova zijn aangevoerd vindt de appelbeoordeling uiteraard los van de rechtbankuitspraak plaats. Voor de feitenvaststelling geldt dat de appelrechter uitgaat van de feitenvaststelling door de rechtbank, voor zover deze door partijen niet wordt bestreden. Voor zover dat wel het geval is of nieuwe feiten zijn aangevoerd, stelt de appelrechter de feiten vast los van de rechtbankuitspraak. Deze aanpak wordt inmiddels in de regel gehanteerd door het CBB en de CRvB.

Hierna wordt bepaald welke keuze de hoven met betrekking tot de appelaanpak hebben gemaakt. Daarbij wordt eerst bekeken of de hoven hebben gekozen voor de harde controleaanpak (met beperkte ruimte voor herkansing) of voor een aanpak waarin de herkansingsfunctie overeind staat (par. 4.4.2). Voor zover de hoven hebben gekozen voor herkansing, wordt vervolgens bepaald of men de gematigde controleaanpak of de herhalingsaanpak hanteert (par. 4.4.3). Daarbij gaat de aandacht uit naar het gekozen object van appel – is dat de rechtbankuitspraak of het in eerste aanleg bestreden besluit? – de feitenvaststelling – zelfstandig of onder verwijzing naar de feitenvaststelling door de rechtbank? – en naar de wijze van appelbeoordeling – al dan niet via de uitspraak van de rechtbank. In paragraaf 4.4.4 worden de wensen van de rechtbanken ten aanzien van de appelaanpak in kaart gebracht. In paragraaf 4.4.5 wordt een en ander beoordeeld.

4.4.2 Herkansingsfunctie

De herkansingsfunctie is voor alle hoven een belangrijke functie van het appel. In de gepubliceerde rechtspraak komt men van alle hoven uitspraken tegen waarin pas in appel aangevoerde gronden of gegevens (die eerder hadden kunnen worden aangevoerd) zonder veel problemen worden toegelaten. Ook een stelling die in eerste aanleg als tardief buiten de beoordeling is gelaten, kan – zoals blijkt uit de hierna onder 1 opgenomen uitspraak – bij het hof alsnog worden aangevoerd.²⁸ Daarbij laat het hof zich niet expliciet uit over de vraag of de stelling in eerste aanleg terecht buiten de beoordeling was gelaten. De mogelijkheid van herkansing geldt voor beide partijen, zowel voor belanghebbende als voor de inspecteur. Wat betreft de inspecteur kan nog worden opgemerkt dat de hoven het toestaan dat deze pas in appel beroep doet op interne compensatie (zie de hierna vermelde uitspraken 10 en 11).

²⁸ Dit is ook mogelijk bij de CRvB, vgl. CRvB 16 oktober 1998, en het CBB, vgl. CBB 1 april 2004, JB 2004/248, m.nt. Bok; AB 2004/450, m.nt. Willemsen.

Ter adstructie van het voorgaande wordt hierna eerst een aantal uitspraken vermeld waarin de toegelaten nova zijn ingebracht door de belanghebbende, en vervolgens een aantal waarin de inspecteur nova heeft ingebracht.

a. Nova ingebracht door de belanghebbende

1. Hof Arnhem 21 juli 2006, LJN: AY8155: in beroep heeft de rechtbank het door belanghebbende pas ter zitting ingenomen standpunt dat stacaravans niet per definitie als onroerende zaken aan te merken zijn 'als tardief buiten aanmerking gelaten'.

In appel herhaalt belanghebbende deze stelling.

Zij wordt zonder nadere overweging door het hof in de beoordeling betrokken en leidt tot de gegrondverklaring van het appel.

2. Hof Arnhem 9 januari 2007, LJN: AZ9807: 'in aanvulling op hetgeen belanghebbende in verband met dit geschilpunt bij de rechtbank naar voren heeft gebracht voert belanghebbende in hoger beroep aan dat de invoering van de Wet IB 2001' voor zijn geval een verruiming van de aftrekmogelijkheden heeft beoogd. Het hof beoordeelt deze aanvullende grief en wijst haar af.

3. Hof Arnhem 28 september 2007, LJN: BB5520: in een omzetbelastingzaak heeft belanghebbende 'ter onderbouwing van haar standpunt (...) in hoger beroep een aantal nieuwe feiten gesteld, respectievelijk de door de Inspecteur ingenomen stellingen (alsnog) weersproken'. Deze feiten worden door het hof in de beoordeling betrokken, maar leiden niet tot een ander oordeel dan de rechtbank.

4. Hof Amsterdam 13 juni 2006, LJN: AX9346: in appel wordt door belanghebbende als extra stelling aangevoerd dat artikel 544 de UCDW een uitbreiding geeft aan de terugbetalingsmogelijkheden van douanerechten op grond van artikel 128 CDW. Deze stelling wordt door het hof beoordeeld en afgewezen.

5. Hof 's-Hertogenbosch 28 augustus 2006, LJN: AZ8214: in (incidenteel) appel onderbouwt belanghebbende zijn bij de rechtbank ingenomen (en afgewezen) stelling dat

een bestelauto voor de Wet IB nagenoeg 'uitsluitend geschikt is voor het vervoer van goederen', met foto's van de inrichting van de bestelauto. Voor het hof zijn deze foto's reden voor honorering van het incidenteel appel en vernietiging van de rechtbankuitspraak.

6. Hof 's-Hertogenbosch 11 april 2007, LJN: BB0195:

'in hoger beroep stelt belanghebbende voor het eerst dat de naheffingsaanslag in strijd met de Awb en/of in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur is opgelegd', namelijk in strijd met het vertrouwensbeginsel en het evenredigheidsbeginsel. Het hof bespreekt deze nieuwe stelling, maar wijst haar af.

7. Hof Leeuwarden 17 november 2006, LJN: AZ2733:

in deze uitspraak worden de door belanghebbende ingebrachte nieuwe stellingen dat de inspecteur in voorgaande jaren het opvoeren van bepaalde inkomsten als vermogensbestanddeel wel heeft geaccepteerd (een 'nieuw' beroep op het gelijkheidsbeginsel en vertrouwensbeginsel) toegelaten, beoordeeld en verworpen.

b. Nova ingebracht door de inspecteur

8. Hof Amsterdam 29 juni 2007, LJN: BB2584: in eerste aanleg is het beroep van belanghebbende gegrond verklaard, nadat ter zitting van de enkelvoudige kamer de heffingsambtenaar tot vier maal toe geen antwoord wist te geven op de vragen van de rechtbank en deze ambtenaar bij het onderzoek ter zitting van de meervoudige kamer van de rechtbank niet is verschenen. Deze handelwijze had te maken met het feit dat het hoofd belastingen van de gemeente in kwestie destijds acuut op non-actief was gesteld. In hoger beroep voert de heffingsambtenaar wel verweer een voert allerlei ook nieuwe argumenten aan. Voor het hof is de stellingname van de ambtenaar reden om de uitspraak van de rechtbank te vernietigen.

9. Hof Arnhem 15 juni 2006, LJN: AY6848: eerst ter zitting overlegt de ambtenaar foto's waaruit blijkt dat op het parkeerdek een tweede parkeerautomaat is geplaatst. Dit bewijsstuk wordt zonder nadere overwegingen toegelaten, maar overtuigt het hof niet ervan dat deze tweede automaat al was geplaatst op het moment dat de parkeerbelasting is opgelegd.

10. Hof Arnhem 19 juni 2007, LJN: BB0619: onder het kopje 'interne compensatie' wordt vermeld dat de inspecteur heeft gesteld dat bij het vaststellen van de aanslag ten onrechte enkele posten in aftrek zijn toegelaten en dat ten onrechte investeringsaftrek is verleend. 'Hij stelt zich op het standpunt dat dit bij wege van interne compensatie moet worden gecorrigeerd'. Het hof gaat ten dele met de inspecteur mee en verdisconteert dit in zijn eindoordeel.
11. Hof 's-Hertogenbosch 28 juni 2007, LJN: BB5976: in een IB-zaak oordeelt het hof naar aanleiding van de grieven van belanghebbende, dat de waarde in het economisch verkeer van de bedrijfsopstallen moet worden verlaagd met een bepaald bedrag. Daartegenover moet de winst worden verhoogd met een bepaald – abusievelijk niet geheven bedrag. 'De inspecteur beroept zich hierbij op interne compensatie'. Per saldo resulteert dit in een verlaging van het belastbaar inkomen uit werk en woning van een bepaald bedrag.
12. Hof Leeuwarden 20 juli 2007, LJN: BB0316: in een WOZ-zaak onderbouwt de inspecteur de door hem vastgestelde waarde in hoger beroep nader met een aantal nieuwe referentieobjecten. Deze worden door het hof in de beoordeling meegenomen, maar overtuigen het hof niet.

In een enkel geval heeft het pas in appel inbrengen van een succesvolle grond, terwijl dat ook in een eerdere fase van de procedure had gekund, voor belanghebbende *financiële repercussies*. In de desbetreffende zaak is dit voor het hof 's-Gravenhage reden om een verzoek tot schadevergoeding af te wijzen en het griffierecht in appel niet te vergoeden. De hierna opgenomen uitspraak is overigens de enige waarin het pas in appel inbrengen van een succesvolle grond wordt 'gesanctioneerd'. Andere voorbeelden zijn noch bij het Haagse hof noch bij andere hoven aangetroffen. Van een vaste lijn kan dan ook niet worden gesproken.

13. Hof 's-Gravenhage 10 januari 2007, BK-06/00011: pas in hoger beroep betreft belanghebbende de stelling dat zij geen eigenaresse was van het betrokken

object. De inspecteur stelt na verificatie van de stelling vast dat deze juist is. Deze nieuwe stelling wordt door het hof meegenomen in de beoordeling en leidt tot vernietiging van de uitspraak van de rechtbank en een lagere vaststelling van de aanslag. Het verzoek om schadevergoeding voor de twee uur tijdsbesteding in verband met de zaak wordt door de inspecteur afgewezen, omdat als belanghebbende de nieuwe stelling 'aanstonds had ingenomen, geen zitting van de rechtbank en geen hoger beroep had behoeven plaats te vinden'. Voorts: ook voor het door belanghebbende in hoger beroep betaalde griffierecht 'geldt dat deze kosten, als onnodige of vermijdbare kosten, niet voor vergoeding in aanmerking komen'.

De eerste 'sanctie', het achterwege laten van schadevergoeding in geval van het verwijtbaar pas in appel inbrengen van een succesvolle grond, wordt ook soms toegepast door de CRvB.²⁹ Daarnaast past dit appelcollege in een dergelijk geval soms de 'sanctie' van het achterwege laten van de proceskostenvergoeding in appel toe.³⁰ Deze sanctie is in de gepubliceerde rechtspraak van de hoven nog niet aangetroffen, maar lijkt in fiscale zaken in beginsel wel mogelijk. In vaste rechtspraak heeft de Hoge Raad namelijk bepaald dat de feitenrechter bij een gegrond beroep van belanghebbende kan afzien van de proceskostenvergoeding, 'indien de noodzaak tot het instellen van beroep uitsluitend voortvloeide uit de handelwijze van belanghebbende'.³¹ Daaraan voegt de Hoge Raad toe dat 'de enkele omstandigheid dat de noodzaak tot het instellen van beroep mede voortvloeide uit de handelwijze van de belanghebbende' voor het achterwege laten van de vergoeding onvoldoende is. Ondanks deze beperking opent deze rechtspraak voor de feitenrechter in beginsel de mogelijkheid om in het geval van het *verwijtbaar* pas in appel inbrengen van (succesvolle) nieuwe gronden en gegevens, de proceskostenvergoeding achterwege te laten.

Of bij de rechtbank *uitdrukkelijk prijsgegeven stellingen* bij de hoven zonder problemen in

²⁹ Bijv. CRvB 29 februari 1996, TAR 1996/77; CRvB 20 augustus 2003, AB 2004/13, m.nt. Bröring.

³⁰ Bijv. CRvB 8 april 1999, RSV 1999/208; CRvB 15 februari 2005, RSV/158, m.nt. IJspeerd.

³¹ HR 8 november 2001, BNB 2001/22; HR 9 augustus 2002, BNB 2002/346; HR 12 mei 2006, BNB 2006/270; HR 5 januari 2007, BNB 2007/123.

appel alsnog kunnen worden ingebracht, is nog niet duidelijk. Op grond van de schaarse jurisprudentie lijkt het erop dat de hoven zich op dit punt niet al te streng opstellen (uitspraken 14 en 15). Inbrenging kan echter niet meer als partijen in de procedure bij de rechtbank een vaststellingsovereenkomst hebben gesloten: als er redelijkerwijs van mag worden uitgegaan dat beide partijen met de overeenkomst instemden, dan kan een daarbij prijsgegeven stelling niet alsnog in appel worden aangevoerd (uitspraak 16).

14. Hof 's-Hertogenbosch 22 februari 2006, LJN: AY3136: in appel komt belanghebbende uitdrukkelijk terug op de bij de rechtbank – ter onderbouwing van een beroep op het gelijkheidsbeginsel – ingenomen stelling, dat de F-regeling niet is uitgevoerd met het oogmerk van begunstiging. Bij het hof betreft hij de stelling dat deze regeling wèl het oogmerk van begunstiging behelsde. Het hof accepteert deze 'frontverandering' zonder problemen, beoordeelt de vernieuwde stelling en wijst deze af.
15. Hof Leeuwarden 8 juni 2007, LJN: BA7110: volgens het proces-verbaal van de zitting bij de rechtbank heeft belanghebbende meegedeeld dat hij de navordering correct vindt, maar de boete niet juist is. Tevens heeft hij echter gesteld dat hij er, gelet op uitspraken van de staatssecretaris tijdens de kamerbehandeling van een wetswijziging, op mocht vertrouwen dat premies voor een levensverzekering nog steeds zouden kunnen worden afgetrokken. In appel stelt de inspecteur dat de belanghebbende aldus afstand heeft gedaan van alle geschilpunten betreffende de navorderingsaanslag en dat deze aanslag in appel niet opnieuw aan de orde kan worden gesteld. Het hof is met de inspecteur niet eens, omdat belanghebbende ook heeft gesteld (of bedoeld te stellen) dat de navorderingsaanslag ten onrechte is opgelegd omdat aftrek van de premies mogelijk is op grond van het vertrouwensbeginsel. 'Alsdan kan niet gezegd worden dat belanghebbende zijn recht heeft verwerkt om op te mogen komen tegen de navorderingsaanslag'.

16. Hof Arnhem 23 november 2007, LJN: BB9129: in deze zaak is in geschil of belanghebbende gerechtigd is, gelet op het in de procedure voor de rechtbank gesloten compromis (vaststellingsovereenkomst), in hoger beroep de onderhavige navorderingsaanslag te bestrijden. Volgens belanghebbende was zijn wil bij het sluiten van de overeenkomst er niet op gericht zijn stelling inzake het 'nieuwe feit' prijs te geven. Het hof onderzoekt de gang van zaken bij de rechtbank en stelt vast dat de inspecteur redelijkerwijs heeft mogen begrijpen dat belanghebbende instemde met de door de rechtbank geformuleerde overeenkomst. 'Alsdan kan belanghebbende zich tegenover de inspecteur niet erop beroepen dat zijn wil niet overeenstemde met de ter zitting van de rechtbank afgelegde instemmende verklaring (art. 3:35 BW)'.

De herkansingsmogelijkheid in appel lijkt wel te worden beperkt door de *goede procesorde*. De enige uitspraak waarin deze problematiek zich voordeed, was de hiervoor onder nummer 9 opgenomen uitspraak. Daaruit blijkt dat een pas ter zitting ingebrachte foto zonder problemen wordt toegelaten. Tijdens de interviews is door de hoven gesteld dat zij in beginsel stukken die pas ter zitting worden ingebracht in de beoordeling zullen meenemen. Als de wederpartij problemen heeft met direct reageren, wordt de zitting verdaagd. In de interviews geven de hoven aan dat zij een bewijsaanbod ter zitting doorgaans zullen accepteren. Daarbij wordt wel bekeken of het bewijs van belang kan zijn voor de uitkomst van de zaak. De hoven lijken wel kritisch ten aanzien van stukken die na de zitting nog worden ingediend. In de hierna opgenomen uitspraken van het hof Arnhem zijn stukken die 12, respectievelijk 4 dagen na de zitting door belanghebbende zijn ingediend geen reden om het onderzoek te heropenen. In beide zaken werd het appel overigens wel gegrond verklaard.

17. Hof Arnhem 6 februari 2007, LJN: BA0846: 'op 23 januari 2007 (12 dagen na de zitting op 11 januari 2007) zijn bij het hof nadere stukken van de zijde van belanghebbenden ingekomen. Deze stukken maken geen deel uit van de stukken van het geding.'

Het hof heeft in die stukken geen aanleiding gezien het onderzoek te heropenen'. Overigens wordt het appel wel gegrond verklaard, omdat het hof de WOZ-waarde gelet op de diverse taxatierapporten lager vaststelt dan de rechtbank had gedaan.

18. Hof Arnhem 5 juli 2007. LJN: BB0994: 'belanghebbende heeft op 25 juni 2007 (4 dagen na de zitting op 21 juni) nadere stukken aan het hof toegezonden. Nu de wet daarin niet voorziet en het hof daarin geen aanleiding heeft gevonden de zaak met toepassing van artikel 8:68 Awb te heropenen, zal het hof daarop verder geen acht slaan'. Het hoger beroep van belanghebbende wordt overigens wel gegrond verklaard.

4.4.3 Herhalings- of gematigde controleaanpak

Uit paragraaf 4.4.2 blijkt dat geen enkel hof heeft gekozen voor de harde controleaanpak. Wat betreft de keuze tussen herhalingsaanpak en de gematigde controleaanpak bestaan er tussen de hoven en binnen de hoven nog de nodige verschillen. De herhalingsaanpak heeft tot nu de meeste aanhangers, maar de gematigde controleaanpak komt – althans blijktens de redactie van de uitspraken – bij de beoordeling ook voor en lijkt enigszins in opmars. Bij sommige hoven is men nog op zoek naar het goede evenwicht. Van een consistente, uitgekristalliseerde lijn die door alle hoven wordt gevolgd, is nog geen sprake. Bovendien wordt tijdens de interviews door de hoven erop gewezen dat de feitelijk gehanteerde aanpak kan afwijken van de aanpak die uit de uitspraak naar voren komt. Zo kan een hof kiezen voor de herhalingsaanpak, terwijl men in de uitspraken wel regelmatig verwijst naar de rechtbankuitspraak. Ook het omgekeerde kan het geval zijn. Meer specifiek komt uit de interviews het volgende beeld naar voren:

- Hof Amsterdam: dit hof kiest in beginsel voor de herhalingsaanpak, omdat de gematigde controleaanpak tot een 'tunnelvisie' kan leiden. Onbewust zou men wel eens minder oog kunnen

hebben voor aspecten van het geschil die in de rechtbankuitspraak ten onrechte geen plaats hebben gekregen. Slechts in een klein deel van de zaken wordt gerefereerd aan het oordeel van de rechtbank.

- Hof Arnhem: dit hof heeft aanvankelijk gekozen voor de herhalingsaanpak, maar schuift inmiddels in de richting van de gematigde controleaanpak. Deze verschuiving heeft te maken met de wens van de rechtbank Arnhem dat het hof expliciet aangeeft op welke punten de rechtbank 'in de fout is gegaan'.
- Hof 's-Gravenhage: dit hof heeft voornamelijk gekozen voor de herhalingsaanpak, maar erkent wel dat met behulp van de gematigde controleaanpak meer richting aan de eerste aanleg kan worden gegeven. Men zoekt daarom nog naar het juiste evenwicht tussen beide aanpakken. Voornamelijk komt men bij dit hof echter niet snel uitspraken tegen waarin wordt overwogen dat het hof 'anders dan de rechtbank' van oordeel is dat (...).
- Hof 's-Hertogenbosch: dit hof kiest meestal voor de herhalingsaanpak. De rechtbankuitspraak wordt wel 'even doorgekeken, maar daarna opzij gelegd'. In de beoordeling van het appel in de uitspraak wordt wel regelmatig gerefereerd aan het oordeel van de rechtbank.
- Hof Leeuwarden: bij dit hof komen beide aanpakken voor, maar heeft de herhalingsaanpak in de uitspraken de overhand. Overigens is bij de voorbereiding van de zaak wel sprake van een controleaanpak, omdat dan kennis wordt genomen van de uitspraak van de rechtbank. In uitspraken van het hof wordt nu en dan aan het oordeel van de rechtbank gerefereerd.

Hierna wordt voor alle hoven meer precies aangegeven in hoeverre zij blijken de gepubliceerde rechtspraak en hun opmerkingen tijdens de interviews kiezen voor de herhalingsaanpak of de gematigde controleaanpak. Daarbij passeren drie onderwerpen de revue: het object van geschil in appel, de feitenvaststelling en de appelbeoordeling door het hof.

Het object van geschil in appel

Wat betreft het object van geschil in appel kiezen de hoven blijkens de gepubliceerde jurisprudentie in een ruime meerderheid van zaken voor de herhalingsaanpak. In die zaken worden de geschilpunten gerelateerd aan het in primo bestreden besluit en niet aan het oordeel van de rechtbank daarover. In geschil is dan bijvoorbeeld de vraag of een belanghebbende recht heeft op een bepaalde aftrekpost, of een naheffingsaanslag ten onrechte is opgelegd et cetera. Vervolgens wordt doorgaans vermeld, dat belanghebbende deze vraag bevestigend beantwoordt en de inspecteur ontkennend. Zoals aangegeven in paragraaf 4.3 wordt in de uitspraken van het hof Amsterdam en in sommige uitspraken van het hof Leeuwarden vervolgens wel steeds aangegeven hoe de rechtbank over het geschilpunt heeft geoordeeld (beroep gegrond of niet gegrond) én op basis van welke overwegingen. Bij de andere hoven geschiedt dit soms ook, maar wordt meestal volstaan met alleen het oordeel van de rechtbank.

In een beperkt aantal zaken wordt het geschilpunt gerelateerd aan de uitspraak van de rechtbank. Deze zaken hebben nogal eens betrekking op de oplegging van fiscale boeten. Zo kan men in hof Amsterdam 11 juli 2007, LJN: BA9942, lezen dat belanghebbende 'in hoger beroep gemotiveerd betwist het oordeel van de rechtbank dat het doen van de onjuiste aangifte is te wijten aan voorwaardelijke opzet' (hof Amsterdam 11 juli 2007, LJN: BA9942). In hof Arnhem 17 april 2007, LJN: BA3983, zijn de partijen verdeeld over de vraag 'of de rechtbank de boeten over de jaren 2001 en 2002 terecht heeft verminderd tot nihil, wat belanghebbende verdedigt doch de inspecteur bestrijdt'. Daarnaast is de uitspraak van de rechtbank object van geschil als uitsluitend een procesbeslissing van de rechtbank in geschil is, bijvoorbeeld de beslissing van de rechtbank over de hoogte van de toegekende proceskostenvergoeding (hof Amsterdam 21 december 2007, LJN: BC1083), of de beslissing van de rechtbank om het beroep niet-ontvankelijk te verklaren (hof Arnhem 27 november 2007, LJN: BC0248).

Hoewel in de meeste zaken partijen hun gronden richten tegen de uitspraak van de rechtbank, wordt dit door de hoven niet als harde eis gesteld. Ook als een belanghebbende zijn pijlen opnieuw richt op het in primo bestreden besluit, wordt diens appel 'gewoon' beoordeeld.

Wel zijn hoven soms streng voor belanghebbenden die na een ongegrond beroep bij de rechtbank volstaan met een herhaling van bij de rechtbank aangevoerde (en verworpen) gronden en feiten. Zo oordeelt het hof 's-Hertogenbosch in een uitspraak van 31 augustus 2006, LJN: AY5647, na te hebben vastgesteld dat tegen de rechtbankuitspraak 'geen nieuwe feiten of argumenten naar voren zijn gebracht', zonder veel nadere motivering dat 'de rechtbank op basis van de vaststaande feiten en op goede gronden een juiste beslissing heeft genomen'. Een vergelijkbaar standpunt wordt door het hof Arnhem ingenomen in een uitspraak van 9 januari 2007, LJN: AZ9807, waarin het hoger beroep op een bepaald punt wordt verworpen, omdat de belanghebbende tegen de rechtbankuitspraak op dit punt geen nieuwe argumenten heeft aangevoerd en er 'ook voor het overige voor het hof geen aanleiding is om anders te oordelen dan de rechtbank heeft gedaan'. Hoewel het gaat om een beperkt aantal zaken en er ook uitspraken zijn waarin een hof wel ingaat op gronden die een herhaling vormen van de in eerste aanleg aangevoerde en verworpen gronden, kan wel worden gesteld dat partijen die met een dergelijke herhaling volstaan het risico lopen dat het hof hun gronden op deze 'verkorte' wijze afdoet.

Het feitenonderzoek

Hof Amsterdam

Blijkens het interview bouwt dit hof de feiten in de praktijk steeds opnieuw op. Aldus wordt voorkomen dat men zich op dit punt laat leiden door de 'tunnel' van de rechtbank. Voor zover de feitenvaststelling door het hof overeenkomt met die van de rechtbank, wordt in de uitspraak verwezen naar de feitenvaststelling door de rechtbank, waarbij de door de rechtbank vastgestelde feiten letterlijk in de uitspraak

van het hof worden overgenomen. Acht het Amsterdamse hof de feitenvaststelling door de rechtbank niet volledig, dan stelt het 'in aanvulling op de door de rechtbank vastgestelde feiten', de aanvullende feiten vast. Wijkt de feitenvaststelling door het hof te veel af van die van de rechtbank, dan stelt men de feiten volledig opnieuw vast.

Hof Arnhem

Blijkens het interview doet dit hof de feitenvaststelling in de praktijk altijd over, ook als partijen niet hebben geklaagd over de feitenvaststelling door de rechtbank. Daardoor blijft men kritischer. In een kleine meerderheid van de gepubliceerde uitspraken stelt het hof de feiten los van de rechtbankuitspraak opnieuw vast. In de andere zaken wordt verwezen naar de door de rechtbank vastgestelde feiten, waarbij deze voor zover nodig worden aangevuld. Soms is er sprake van een 'blote' verwijzing, in andere uitspraken wordt de feitenvaststelling door de rechtbank letterlijk overgenomen.

Hof 's-Gravenhage

Blijkens het interview vindt het feitenonderzoek door dit hof plaats los van de rechtbankuitspraak, ook als partijen over de feitenvaststelling door de rechtbank niet hebben geklaagd. Vervolgens worden de feiten in een meerderheid van de gepubliceerde uitspraken door het hof opnieuw vastgesteld. In de andere uitspraken wordt naar de rechtbankuitspraak verwezen, waarbij de feitenvaststelling door de rechtbank soms wordt aangevuld. Als men zelf de feiten helderder kan opschrijven dan de rechtbank, dan doet men dat. Of men kiest voor zelfstandige vaststelling van de feiten of verwijzing naar de rechtbankuitspraak hangt af van de zaak.

Hof 's-Hertogenbosch

In ongeveer de helft van de gepubliceerde uitspraken stelt dit hof de feiten opnieuw vast los van de feitenvaststelling door de rechtbank. In andere uitspraken wordt verwezen naar de rechtbankuitspraak. Voor zover de feitenvaststelling door de rechtbank niet volledig is, stelt het hof 'in aanvulling op de door de rechtbank vastgestelde feiten', de aanvullende

feiten vast. Als men de feitenvaststelling door de rechtbank overneemt, wordt deze letterlijk in de uitspraak van het hof overgenomen. Aldus laat de uitspraak van het hof zich zelfstandig lezen.

Hof Leeuwarden

Blijkens het interview geldt bij dit hof als uitgangspunt dat als partijen geen opmerkingen maken over de feitenvaststelling door de rechtbank, zij in beginsel hierin meegaan. Niettemin beoordeelt het hof de feiten ook zelf en stelt men deze ter zitting ook aan de orde als er onduidelijkheden blijken. In de meeste gepubliceerde uitspraken stelt het hof de feiten vast los van de rechtbankuitspraak. In de andere uitspraken wordt naar de rechtbankuitspraak verwezen, waarbij de feitenvaststelling door de rechtbank zo nodig wordt aangevuld of verbeterd. Als men verwijst neemt men de feitenvaststelling door de rechtbank letterlijk in de uitspraak op.

Beoordeling van het geschil

Hof Amsterdam

In het merendeel van de uitspraken – naar eigen zeggen 80% – vindt de beoordeling door dit hof plaats zonder verwijzing naar het oordeel van de rechtbank. In deze zaken is sprake van de herhalingsaanpak. In de overige zaken wordt wel expliciet verwezen naar de beoordeling door de rechtbank. Meestal gebeurt dit in bevestigende zin en leest men overwegingen als de volgende:

'De rechtbank heeft in zoverre een juist oordeel gegeven, nu het hof zich tevens aansluit bij de overige door de rechtbank gebezigde gronden' wordt de uitspraak bevestigd (hof Amsterdam 22 januari 2007, LJN: AZ7347).

'Met de rechtbank is het Hof van mening dat de stelling van belanghebbende (...) hem niet kan baten (...)' (hof Amsterdam 18 juni 2007, LJN: BA8826).

'Naar het oordeel van het Hof heeft de rechtbank mitsdien een juiste beslissing genomen' (hof Amsterdam 2 oktober 2007, LJN: BB5041).

In sommige uitspraken verwijst het hof naar de uitspraak van de rechtbank ter correctie van het

daarin gegeven oordeel. In deze uitspraken komt men de volgende overwegingen tegen:

‘De rechtbank heeft met betrekking tot vraag (1) geoordeeld dat (...). De nader vastgestelde feiten – het hof verwijst naar 2.2. – voeren het hof evenwel tot een andersluidende conclusie; daartoe overweegt het hof als volgt (...)’ (hof Amsterdam 2 oktober 2007, LJN: BB5037). ‘De rechtbank heeft ten onrechte een subjectieve norm aangelegd (...). Uit het onder 2.6.2.2 en 2.6.2.3 overwogene volgt dat het zomerhuis objectief gezien geschikt was voor bewoning (...)’ (hof Amsterdam 29 september 2007, LJN: BB4231).

‘De door de rechtbank voor haar andersluidende bewering gebezigde gronden zoals vermeld in 2.9 acht het hof daartoe niet toereikend’ (hof Amsterdam 4 juli 2007, BA9930).

Overigens, zoals al opgemerkt in paragraaf 4.3, worden in de uitspraken van het Amsterdamse hof de belangrijkste overwegingen van de rechtbankuitspraak altijd samengevat of overgenomen. Eventuele verschillen in de beoordeling tussen rechtbank en hof kunnen daarom, ook wanneer het hof niet naar de uitspraak van de rechtbank verwijst, op basis van de uitspraak van het hof worden vastgesteld.

Hof Arnhem

In een minderheid van zaken kiest dit hof voor de herhalingsaanpak en vindt de appelbeoordeling plaats zonder expliciete verwijzing naar het oordeel van de rechtbank. In een meerderheid van uitspraken gebeurt dit wel. In diverse zaken gaat het om verwijzingen in bevestigende zin. Dan leest men bijvoorbeeld de volgende overwegingen:

‘De rechtbank heeft op goede gronden de juiste beslissing genomen’ (hof Arnhem 13 december 2006, LJN: AZ6616; hof Arnhem 17 april 2007, LJN: BA3970).

‘De rechtbank heeft daarvoor redengevend geacht (...). Het hof sluit zich bij dit oordeel aan en overweegt daartoe nog het volgende. (...)’ (hof Arnhem 11 oktober 2007, LJN: BB6066).

‘Het hof acht de beslissing van de rechtbank en daartoe gebezigde gronden juist. Het hof neemt de gronden van

de rechtbank over en maakt die tot de zijne’ (hof Arnhem 24 oktober 2007, LJN: BB8118).

Opmerkelijk voor het hof Arnhem is dat in zijn uitspraken relatief vaak de rechtbankuitspraak expliciet worden gecorrigeerd. In de gepubliceerde jurisprudentie zijn dergelijke correcties meer dan 10 maal aangetroffen. In die uitspraken worden bijvoorbeeld de volgende overwegingen aangetroffen:

‘Anders dan de rechtbank heeft overwogen (...)’ (hof Arnhem 18 januari 2007, LJN: AZ7689).

‘De rechtbank, die heeft geoordeeld dat (...), is derhalve uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting’ (hof Arnhem 10 mei 2007, LJN: BA5919).

‘Terecht voert de ambtenaar in hoger beroep aan dat de rechtbank aldus heeft miskend, dat (...)’ (hof Arnhem 18 juli 2007, LJN: BB0992).

‘De rechtbank is ervan uitgegaan (...). Dat uitgangspunt is evenwel onjuist. De rechtbank heeft hiermee namelijk miskend (...)’ (hof Arnhem 23 mei 2007, LJN: BA5914).

‘Het hof overweegt – ten overvloede – dat de andersluidende beslissing van de rechtbank niet als juist kan worden aanvaard’ (hof Arnhem 16 oktober 2007, LJN: BB6070).

‘Anders dan de rechtbank, begrijpt het hof uit de zo-even bedoelde afspraak (...) niet dat het privégebruik werd beperkt door de aard en de inrichting van de bestelbus (hof Arnhem 25 juni 2007, LJN: BB0623).

‘Het vorenstaande brengt mee dat de rechtbank ten onrechte heeft geoordeeld dat de Verordening onverbindend is (...)’ (hof Arnhem 9 oktober 2007, LJN: BB5160).

Hof 's-Gravenhage

In een zeer ruime meerderheid van de gepubliceerde uitspraken hanteert dit hof de herhalingsaanpak en wordt niet naar het rechtbankoordeel verwezen. Dit heeft soms tot gevolg dat in het geval de rechtbankuitspraak ‘met verbetering van gronden’ wordt bevestigd, voor een buitenstaander niet duidelijk is waaruit deze verbetering bestaat (hof 's-Gravenhage 28 februari 2006, LJN: AV4231; hof 's-Gravenhage 18 april 2006, LJN: AW3163; van 20 juni 2006, LJN: AZ0864).

In een zeer beperkt aantal uitspraken verwijst het hof wel expliciet naar het oordeel van de rechtbank

en wel steeds in het geval van instemming. In die uitspraken ziet men de volgende overwegingen:

‘Evenals de rechtbank ziet het hof geen reden om te twijfelen aan deze stelling’ (hof 's-Gravenhage 28 februari 2006, LJN: AV4231).

‘Het hof acht het oordeel van de rechtbank juist en maakt het tot het zijne’ (hof 's-Gravenhage 23 mei 2006, LJN: AY7359).

‘De rechtbank heeft naar 's hofs oordeel met juistheid beslist dat belanghebbende niet in aanmerking komt voor de aftrek/teruggaaf (...)’ (hof 's-Gravenhage 6 april 2007, LJN: BA3084).

Uitspraken waarin het rechtbankoordeel expliciet wordt gecorrigeerd, zijn in de gepubliceerde rechtspraak van het Haagse hof niet aangetroffen.

Hof 's-Hertogenbosch

In ongeveer de helft van de gepubliceerde uitspraken beoordeelt dit hof het geschil zonder een verwijzing naar het rechtbankoordeel. Dit lijkt te wijzen op de herhalingsaanpak. In de andere helft wordt op onderdelen wel verwezen naar het rechtbankoordeel. Meestal geschiedt dit in bevestigende zin en komt men bijvoorbeeld de volgende overwegingen tegen:

‘De rechtbank heeft op goede gronden beslist (...)’ (hof 's-Hertogenbosch 25 november 2006, LJN: BA1506;

‘Het hof is met de inspecteur en de rechtbank van oordeel (...)’ (hof 's-Hertogenbosch 6 december 2006, LJN: BA0488).

‘Gelet op het in 4.3 tot en met 4.5 overwogene, heeft de rechtbank naar het oordeel van het Hof terecht geoordeeld, dat sprake is van (...)’ (hof 's-Hertogenbosch 28 juni 2007, LJN: BB2231).

In sommige uitspraken wordt het oordeel van de rechtbank expliciet gecorrigeerd en ziet men de volgende overwegingen:

‘Het oordeel van de rechtbank dat de inspecteur ten onrechte belanghebbende niet in de gelegenheid heeft

gesteld de geconstateerde tekortkoming te herstellen, kan niet staande blijven, nu de Wet geen mogelijkheid biedt voor herstel achteraf (...)’ (hof 's-Hertogenbosch 13 maart 2007, LJN: BA5114).

‘Het hof leest de stelling van de inspecteur aldus, dat de rechtbank (...) had dienen te toetsen of de uitspraak op het bezwaar naar het tijdstip van het doen van die uitspraak al dan niet in strijd was met het op dat moment geldende recht. Het hof is van oordeel dat die stelling van de inspecteur doel treft’ (hof 's-Hertogenbosch 28 juni 2007, LJN: BB0181).

Hof Leeuwarden

In een meerderheid van de gepubliceerde uitspraken verwijst dit hof niet naar het oordeel van de rechtbank, wat duidt op de herhalingsaanpak. In een minderheid van zaken wordt wel naar het rechtbankoordeel verwezen, meestal instemmend. Dan ziet men de volgende overwegingen:

De rechtbank heeft ‘terecht geoordeeld dat’ twee stellingen van appellant onjuist zijn (hof Leeuwarden 17 november 2006, LJN: AZ2733).

‘Omtrent het door belanghebbende gedane beroep op het vertrouwensbeginsel en het zorgvuldigheidsbeginsel neemt het hof enerzijds over hetgeen de rechtbank dienaangaande heeft overwogen’ (hof Leeuwarden 27 juli 2007, LJN: BB0726).

‘Naar het oordeel van het hof heeft de rechtbank aldus op goede gronden een juiste beslissing genomen’ (hof Leeuwarden 12 oktober 2007, LJN: BB5756).

In sommige uitspraken wordt het oordeel van de rechtbank expliciet gecorrigeerd en ziet men de volgende overwegingen:

‘Naar het oordeel van het hof heeft de rechtbank aldus een onjuiste maatstaf gehanteerd’ (hof Leeuwarden 8 juni 2007, LJN: BA7115).

‘In tegenstelling tot dat wat de rechtbank hieromtrent heeft overwogen, is het hof van oordeel dat wel enige bewijskracht aan deze waardebeoordeling kan worden toegekend’ (hof Leeuwarden 20 juli 2007, LJN: BB0316).

4.4.4 De visie van de rechtbanken

Uit het voorafgaande blijkt dat bij alle hoven de herkansingsfunctie volledig overeind staat. De harde controleaanpak wordt afgewezen. De keuze tussen herhalingsaanpak en gematigde controleaanpak valt doorgaans uit in het voordeel van de eerste aanpak. Niettemin komt ook de gematigde controleaanpak regelmatig voor, zeker bij de appelbeoordeling maar afgaande op de uitspraken van de hoven, ook bij de feitenvaststelling. Voordat de onderzoekers komen tot een oordeel over de geconstateerde praktijk wordt hierna eerst aangegeven hoe de rechtbanken over deze kwestie denken.

Vrijwel alle fiscale en decentrale rechtbanken hebben geen problemen met de keuze van de hoven voor de herkansingsfunctie. Alleen één respondent van de rechtbank Rotterdam acht het toelaten van nieuwe gronden niet wenselijk en kiest daarmee voor de harde controleaanpak. De keuze tussen herhalingsaanpak en gematigde controleaanpak valt bij een meerderheid van decentrale rechtbanken (Alkmaar, Almelo, 's-Hertogenbosch, Middelburg, Utrecht, Zwolle) uit ten voordele van de gematigde controleaanpak.³² Deze aanpak heeft volgens hen als voordeel dat duidelijk wordt op welke punten zij naar het oordeel van het hof in de fout zijn gegaan. Aldus hebben de uitspraken van het hof een groter leereffect. Alleen de rechtbank Maastricht en één respondent van de rechtbank Rotterdam kiezen voor de herhalingsaanpak. Bij deze aanpak komt volgens hen de herkansingsfunctie het beste uit de verf en wordt goed duidelijk hoe het hof de feiten vaststelt. Bij de fiscale rechtbanken ligt de keuze tussen herhalings- en gematigde controleaanpak genuanceerd. De rechtbanken Breda en Leeuwarden kiezen voor de herhalingsaanpak, omdat daarbij de herkansingsfunctie het beste uit de verf komt, maar achten het tegelijkertijd prettig of wenselijk dat het hof duidelijk aangeeft op welke punten het hof het met de rechtbankuitspraak oneens is. De rechtbank 's-Gravenhage vindt het in elk geval

belangrijk dat het hof naar rechtbank en partijen zichtbaar maakt op welke punten het afwijkt van de rechtbank. Bij de controleaanpak is dit gegarandeerd, maar ook bij de herhalingsaanpak kunnen elementen van de controleaanpak zichtbaar worden gemaakt. De rechtbank Haarlem is van mening dat de hoven in de meer eenvoudige zaken (WOZ, parkeerbelasting, eenvoudige IB-zaken) zouden moeten kiezen voor de controleaanpak. In deze zaken is één feitelijke instantie eigenlijk voldoende. In gecompliceerde zaken (vennootschaps- en omzetbelasting, douane) kiest de Haarlemse rechtbank voor de herhalingsaanpak omdat in deze zaken vaak nog allerlei nieuwe feiten worden ingebracht. De rechtbank Arnhem heeft geen uitgesproken mening. Herhalings- en controleaanpak zijn volgens deze rechtbank ideaaltypen die in de praktijk door elkaar heen lopen. Bovendien kan een uitspraak die met behulp van de herhalingsaanpak tot stand is gekomen in controletermen worden opgeschreven.

4.4.5 Het oordeel van de onderzoekers

Alvorens te komen tot een standpunt stellen de onderzoekers voorop dat ook zij zich ervan bewust zijn dat de in paragraaf 4.4.1 beschreven appelaanpakken ideaaltypen zijn, die nooit over de hele linie door een hof zullen worden toegepast. Bovendien kan uit de uitspraken niet altijd worden opgemaakt welke aanpak werkelijk is toegepast. Een uitspraak die is geformuleerd in termen van controle kan tot stand zijn gekomen met behulp van de herhalingsaanpak en omgekeerd. Niettemin is de keuze voor een bepaalde aanpak niet zonder belang, omdat deze in de regel zal doorklinken in de uitspraak.

Dit gezegd hebbende zijn de onderzoekers van oordeel dat zij – met de hoven en vrijwel alle rechtbanken – instemmen met het in ruime mate toelaten van herkansing door de hoven. Deze keuze sluit aan bij de wensen van de wetgever en is ook niet omstreden.

³² Drie decentrale rechtbanken (Zutphen, Roermond, Dordrecht) hebben geen voorkeur, waarbij Dordrecht wel opmerkt dat men geen voorstander is van de herhalingsaanpak.

Wat betreft de keuze tussen herhalings- en gematigde controleaanpak stellen de onderzoekers voorop dat zij er geen problemen mee hebben dat de hoven het appelgeschil voor wat betreft de feitenvaststelling en beoordeling de facto in de regel benaderen met behulp van de herhalingsaanpak. Zoals in het interview met het Hof Amsterdam is gesteld voorkomt deze benadering inderdaad dat men een zaak te zeer benaderd door de 'tunnel' van de rechtbankuitspraak, waardoor aspecten van de zaak die bij de rechtbank wellicht onvoldoende aandacht hebben gekregen uit het zicht zouden kunnen raken. Evenmin achten de onderzoekers het problematisch dat de hoven het geschilpunt doorgaans relateren aan het in primo bestreden besluit. Weliswaar is het appel volgens de wet gericht tegen de uitspraak van de rechtbank over het in primo genomen besluit en is de rechtbankuitspraak formeel het object van geschil, indirect staat in de regel echter toch weer het in primo bestreden besluit ter beoordeling. Daar komt bij dat in appel ook allerlei nieuwe aspecten van het geschil aan de orde kunnen komen ten aanzien waarvan de rechtbank geen standpunt heeft ingenomen. In zoverre is het in primo bestreden besluit sowieso het object van het geschil in appel.

Met het voorgaande is echter niet gezegd dat de onderzoekers voor wat betreft de *formulering* van de uitspraak voorstander zijn van de herhalingsaanpak. In dit verband is van belang dat controle van het werk van de rechtbanken, ter verhoging van de kwaliteit van de fiscale rechtspraak, volgens de wetgever ook een functie van het fiscale appel is (zie par. 4.4.1). Om deze functie zo goed mogelijk te behartigen is het volgens de onderzoekers belangrijk dat de hoven hun uitspraken zoveel mogelijk formuleren volgens de gematigde controleaanpak en zo duidelijk mogelijk aangeven op welke punten zij het met het oordeel van de rechtbank al dan niet eens zijn. Daarbij zijn expliciete correcties van de rechtbankuitspraak wellicht nog belangrijker dan overwegingen waarin expliciet met de rechtbank wordt ingestemd. Door deze corrigerende en instemmende verwijzingen wordt

uit de appeluitspraak precies duidelijk op welke punten de rechtbank het volgens het appelcollege al dan niet bij het rechte eind had en waarom het appelcollege tot dit oordeel is gekomen. Aldus heeft de uitspraak leereffect voor een ieder die van de uitspraak kennisneemt. Alle rechtbanken kunnen, voor zover nodig, hun rechtspraak conform de appeluitspraak bijstellen, zodat gegronde appelzaken in de toekomst kunnen worden voorkomen. Aldus geven de hoven leiding aan de gehele eerste aanleg, hetgeen volgens ons – maar ook volgens het merendeel van de decentrale en fiscale rechtbanken – wenselijk is. Bij de herhalingsaanpak is voor de specifieke kamer van een rechtbank die de zaak heeft gewezen veelal (maar niet altijd) nog wel duidelijk op welke punten haar uitspraak al dan niet correct was. Dit geldt echter niet voor de andere rechters van dezelfde rechtbank, de rechters van de andere rechtbanken en alle anderen voor wie de uitspraak van belang zou kunnen zijn. Daarom is het leereffect van de herhalingsaanpak beperkt en draagt deze aanpak te weinig bij aan de kwaliteit van de eerste aanleg als geheel.

Onze keuze voor de gematigde controleaanpak geldt niet alleen voor de appelbeoordeling, maar ook voor de feitenvaststelling in appel. Het is begrijpelijk dat de hoven de feitenvaststelling in hun uitspraak volledig overdoen en de relevante feiten opnieuw opschrijven als er grote verschillen bestaan met de door de rechtbank vastgestelde feiten. Is dat echter niet het geval dan heeft het onze voorkeur dat de hoven voor de feiten die niet omstreden zijn, verwijzen naar de feitenvaststelling door rechtbank. Deze feiten moeten wel – zoals inmiddels meestal geschiedt – letterlijk in de uitspraak worden overgenomen, zodat de uitspraak van het hof zich zelfstandig (los van de rechtbankuitspraak) laat lezen. Schiet de feitenvaststelling door de rechtbank te kort of zijn in appel nieuwe feiten gebleken, dan dienen de hoven deze expliciet – in aanvulling op of ter verbetering van de feitenvaststelling door de rechtbank – te vermelden. Aldus is voor een ieder duidelijk in hoeverre het van de rechtbank

afwijkende oordeel van het hof kan worden verklaard door aanvullende of nieuwe feiten.

Komen we tot een eindoordeel. Voor wat betreft het feitenonderzoek is de praktijk van het hoven in hoge mate in overeenstemming met ons hiervoor beargumenteerde standpunt. Voor wat betreft de appelbeoordeling valt er ons inziens bij de hoven nog wel winst te behalen. Volgens ons zouden zij – meer dan thans geschiedt – expliciet moeten aangeven of zij al dan niet instemmen met het oordeel van de rechtbank. Op dit punt heeft de lijn van het Arnhemse hof, waarin het oordeel van de rechtbank vrij vaak ook expliciet wordt gecorrigeerd, onze voorkeur.

4.5 Bevindingen

De instroom van appelzaken ligt bij de meeste hoven in de buurt van de prognoses van vóór 2005 of gaat daar zelfs overheen. Alleen bij het hof 's-Gravenhage ligt de instroom beduidend lager dan tevoren was verwacht.

Omdat het aantal appelzaken bij de hoven lager ligt dan het aantal eerste-aanlegzaken waarover zij voorheen moesten oordelen, is de bezetting van alle hoven teruggelopen. Daardoor is bij diverse hoven niet langer sprake van vaste meervoudige kamers met een gespecialiseerd zakenpakket en is evenmin gegarandeerd dat alle fiscale specialismen bij alle hoven aanwezig zijn. Om te verzekeren dat bij de hoven gezamenlijk voor alle zaken wel voldoende deskundigheid bestaat, is in het overleg van sectorvoorzitters besloten om op landelijk niveau zeven kennisgroepen in te stellen. In een kennisgroep hebben raadsheren zitting uit alle hoven die specifieke deskundigheid hebben ten aanzien van een bepaalde belasting. Deze mensen zorgen voor kennisverbreding binnen de hoven en kunnen bij de desbetreffende zaken worden ingezet in alle hoven.

De hoven hebben de door hen voorheen als eerste-lijnsrechter gehanteerde partij-aanduidingen

gehandhaafd. De appellerende burger-partij wordt nog steeds aangeduid als 'belanghebbende' (en niet zoals de rechtbanken dat doen, als 'eiser'), de appellerende inspecteur als 'inspecteur' of (bij lokale belastingen) 'ambtenaar' (en niet zoals de rechtbanken dat doen, als 'verweerder'). Wat betreft de opbouw van de appeluitspraken hanteeren de meeste hoven hetzelfde vaste stramien: ontstaan en loop van het geding; feiten; geschil, alsmede standpunten en conclusies van partijen; beoordeling van het geschil; proceskosten en griffierecht; beslissing. Alleen het hof Amsterdam hanteert een enigszins afwijkende opbouw, waarbij vooral opvalt dat dit hof steeds het oordeel van de rechtbank, voor zover dat relevant is voor de appeluitspraak, weergeeft.

Als de hoven een uitspraak van de rechtbank vernietigen, doen ze de zaak in de regel volledig af. Terugwijzing naar de rechtbank komt alleen in incidentele gevallen voor, waarbij de wensen of belangen van (een van beide) partijen een belangrijke rol spelen.

Bij alle hoven staat de herkansingsfunctie van het appel volledig overeind: partijen kunnen in appel derhalve nieuwe gronden en gegevens aanvoeren ook al hadden die eerder in de procedure kunnen worden ingebracht. Voor de inspecteur kan nog worden opgemerkt dat het hoven het toestaan dat hij in appel beroep doet op interne compensatie. De herkansingsfunctie wordt in beginsel wel beperkt door de goede procesorde, maar in de jurisprudentie hebben zich nog geen zaken voorgedaan waarin (te) laat ingebrachte gronden of gegevens wegens strijd met de goede procesorde buiten beschouwing werden gelaten.

Wat betreft de appelaanpak is van een uitgekristalliseerde, door alle hoven gehanteerde lijn nog geen sprake. Doorgaans kiezen de hoven voor de herhalingsaanpak en beoordelen zij het appel-geschil alsof er geen rechtbankuitspraak is geweest. In een minderheid van zaken – die wel lijkt toe te nemen – wordt gekozen voor de gematigde controleaanpak en wordt zowel bij de feitenvaststelling als bij de appelbeoordeling gerefereerd

aan de rechtbankuitspraak. In de appeluitspraak wordt dan expliciet en gemotiveerd aangegeven of het hof met het oordeel van de rechtbank al dan niet instemt. Volgens een meerderheid van de rechtbanken en ook volgens de onderzoekers zouden de hoven deze aanpak vaker moeten toepassen, met name ook in zaken waarin het rechtbankoordeel niet wordt gevolgd. Aldus hebben de appeluitspraken een groter leereffect en dragen zij meer bij aan de bevordering van de kwaliteit van de eerste aanleg.

Spanningen tussen fiscaal en niet-fiscaal bestuursrecht: definitieve geschillenbeslechting

5.1 Inleiding

Evenals in fase I van het evaluatieonderzoek vindt ook in fase II een jurisprudentie-analyse plaats ten einde mogelijke spanningen tussen de fiscale en niet-fiscale toepassing van het bestuursprocesrecht op het spoor te komen. In fase I is in dit verband onderzoek gedaan naar een belangrijk aspect van de omvang van de rechtsstrijd (namelijk de zogenoemde 'interne compensatie') en een aspect van ontvankelijkheid (meer precies de 'poststempelkwestie'). Deze onderwerpen betroffen derhalve de – in paragraaf 1.2 vermelde – onderzoeksvragen 11 en 12. De uitkomsten van de analyse zijn vermeld in hoofdstuk 5 van 'Evaluatie belastingrechtspraak in twee feitelijke instanties, Eindrapport fase 1'.³³ In de tweede fase van het onderzoek is in overleg met de begeleidingscommissie besloten om het onderwerp definitieve geschillenbeslechting nader te analyseren. Deze analyse heeft daarmee betrekking op onderzoeksvraag 13. De reden voor deze keuze is dat bij dit onderwerp ten tijde van de invoering van twee feitelijke instanties in fiscale geschillen aanzienlijke spanningen werden verwacht tussen de benadering van het fiscale en het niet-fiscale bestuursprocesrecht. Kort gezegd en ietwat gechargeerd – zoals hierna zal blijken liggen de zaken inmiddels wat genuanceerder – zouden de rechters in het niet-fiscale bestuursrecht zich beperken tot een formele toetsing van het bestreden besluit en zouden zij in geval van vernietiging vrijwel steeds terugwijzen naar het bestuursorgaan. De rechters in het fiscale recht zouden besluiten daarentegen (vrijwel) altijd materieel toetsen en in geval van vernietiging zaken (vrijwel) altijd finaal afdoen. In de fiscale literatuur werd gevreesd dat het opdragen van de eerste aanleg in fiscale geschillen aan de rechtbanken tot gevolg zou hebben dat de niet-

fiscale benadering (formele toetsing, terugwijzen) ook regel zou worden in het fiscale recht.³⁴

Dit zou een achteruitgang betekenen op het punt van rechtsbescherming.

Hierna wordt in paragraaf 5.2 eerst de fiscale benadering van het onderwerp definitieve geschillenbeslechting in kaart gebracht. Daarbij wordt zowel aandacht besteed aan de toetsing (formeel of materieel) als aan de afdoening (terugwijzen of finaal afdoen). In paragraaf 5.3 wordt dezelfde exercitie verricht met betrekking tot het niet-fiscale bestuursrecht. Daarna wordt in paragraaf 5.4 ingegaan op de benadering die de rechtbanken als fiscale rechter in deze kwestie hanteren. Daarbij wordt gebruik gemaakt van de gepubliceerde jurisprudentie van de rechtbanken en van hun opvattingen over definitieve afdoening tijdens de interviews in fase I en in hun beantwoording van de vragenlijst in fase II van het onderzoek. Het hoofdstuk wordt in paragraaf 5.5 afgesloten met een slotbeschouwing.

5.2 Definitieve geschillenbeslechting in het fiscale procesrecht³⁵

5.2.1 Het pre-Awbtijdperk

Om de benadering door de fiscale rechter goed te begrijpen is een uitstapje naar het pre-Awbtijdperk noodzakelijk. In die periode ging het fiscale procesrecht uit van de leer van de devolutieve werking van het beroep: door het instellen van beroep wordt de gehele zaak overgeheveld van de bestuurlijke fase naar de rechter en dus (definitief) onttrokken aan het oordeel van de inspecteur. Daarom dient de fiscale rechter – volgens de Hoge Raad in een arrest uit 1918 – de vraag of 'de aanslag wettiglijk en juist is gedaan, in volle omvang zelf te beslissen'.³⁶

³³ Evaluatie belastingrechtspraak in twee instanties, Eindrapport fase I, p. 64-75.

³⁴ Zie bijvoorbeeld G.J.M.E. de Bont, 'Fiscale juristen in de Rechtbank: houd de rug recht', NTFR 2005/367.

³⁵ Voor deze paragraaf is dankbaar gebruik gemaakt van R.W.J. van der Struijk, 'Fiscale geschillenbeslechting', Preadvies voor de Jonge VAR, BJu: Den Haag 2008, p. 69-105. Zie voorts R.H. Happé, P.M.F. van Loon, J.P.F. Slijpen, 'Algemeen fiscaal bestuursrecht', Kluwer: Deventer 2005 (tweede druk), p. 252-254; en P.J. van Amersfoort, 'De devolutieve werking van het (hoger) beroep', WFR 2005/145.

³⁶ HR 18 maart 1918, B. 1989.

5

Bovendien volgt hieruit dat de bezwaarprocedure geen onderdeel is van het 'eigenlijk administratief rechtsgeding':³⁷ de rechter beslist immers (in volle omvang) over de juistheid en rechtmatigheid van de aanslag, niet van de uitspraak op bezwaar. De leer van de devolutieve werking heeft twee gevolgen. In de eerste plaats is de fiscale feitenrechter in beginsel niet bevoegd om onder vernietiging van de uitspraak van de inspecteur de zaak terug te wijzen naar de inspecteur, maar heeft hij de taak om 'op de kenbaar gemaakte bezwaren tegen den aanslag zelf uitspraak te doen'.³⁸ Daarbij hoeft de rechter de verschuldigde belasting overigens niet zelf uit te rekenen, maar moet hij het voorwerp van de belasting – dat is het belastbare inkomen of het belastbare bedrag – zodanig vaststellen dat daarover geen nieuwe controverses kunnen ontstaan.³⁹ In de tweede plaats past in de leer van de devolutieve werking van het beroep niet dat de rechter een belastingbeschikking om uitsluitend formele gronden vernietigt. Hoorgebreken in de fase van bezwaar, andere zorgvuldigheidsgebreken in de bestuurlijke fase of motiveringsgebreken kunnen – volgens de Hoge Raad – daarom op zichzelf niet leiden tot vernietiging van het bestreden besluit en terugwijzing van de zaak naar de inspecteur.⁴⁰ Van de rechter wordt een materieel oordeel over de belastingaanslag verwacht waarbij – indien de aanslag inhoudelijk correct is – zorgvuldigheidsgebreken worden hersteld en de gronden van het besluit worden aangevuld. Aldus kwamen formele vereisten en beginselen in de pre-Awbfase niet tot ontwikkeling.⁴¹ Op de leer van de devolutieve werking werd in het pre-Awbtijdperk slechts een beperkt aantal uitzonderingen geaccepteerd.⁴² Principieel het

meest belangrijk was – en is nog steeds – dat de Hoge Raad terugwijzing wel toestaat in het geval dat de inspecteur krachtens de wet beleidsvrijheid toekomt, wat in het fiscale recht overigens uitzonderlijk is.⁴³ Deze uitzondering vond en vindt overigens geen toepassing bij een belangrijke categorie voor beroep vatbare besluiten waarbij de inspecteur beleidsvrijheid heeft, te weten beschikkingen waarbij een bestuurlijke boete wordt opgelegd.⁴⁴ Bij deze besluiten ligt terugwijzing niet voor de hand, omdat het vanwege de uit artikel 6 EVRM voortvloeiende volle evenredigheidsstoetsing aan de rechter is om te bepalen welke boete passend en geboden is.⁴⁵ Aldus heeft het bestuur bij deze besluiten *geen rechtens te respecteren* beleidsvrijheid. Omdat ook de andere bestuursrechters hierdoor in bestuurlijke boetezaken in de regel zelf in de zaak voorzien – en dit zelfs wordt voorgeschreven in artikel 8:72a van het wetsvoorstel Vierde tranche Awb⁴⁶ – wordt aan deze categorie besluiten hierna geen aandacht meer besteed. Voor de opvatting van de Hoge Raad dat de fiscale feitenrechter als regel zelf in de zaak moet voorzien, worden in het pre-Awbtijdperk diverse redenen genoemd.⁴⁷ De twee belangrijkste zijn volgens Van der Struijk dat de rechter *de aanslag* in volle omvang op zijn juistheid dient te toetsen en dat de bezwaarfase (mede daarom) geen onderdeel vormt van het geding.⁴⁸ De daaraan ten grondslag liggende gedachte is dat de materiële belastingenschuld – gelet op artikel 104 Grondwet waarin is bepaald dat belastingen 'worden geheven uit kracht van een wet' – niet ontstaat doordat de inspecteur een aanslag oplegt, maar rechtstreeks uit de wet voortvloeit. Of zoals de Hoge Raad het stelt in een arrest uit 1955: 'belastingenschulden ontstaan

³⁷ HR 16 november 1932, B. 5321. Dit volgt in feite al uit het in de vorige noot genoemde arrest van 18 maart 1918.

³⁸ HR 15 april 1953, BNB 1953/155, m.nt. Hofstra. Zie voor dezelfde boodschap HR 18 maart 1918, B. 1989; HR 11 december 1957, BNB 1958/20.

³⁹ HR 30 juni 1920, B. 2481; HR 19 juni 1985, BNB 1985/219; HR 21 augustus 1985, BNB 1985/268. Zie Van Amersfoort 2005.

⁴⁰ Vergelijk voor hoorgebreken, HR 18 maart 1918, B. 1989; HR 30 oktober 1930, B. 5321; HR 26 februari 1986, BNB 1986/138; voor andere zorgvuldigheidsproblemen, HR 28 oktober 1992, BNB 1993/36, m.nt. Den Boer; voor motiveringsgebreken, HR 25 oktober 1978, BNB 1978/311; HR 26 februari 1986, BNB 1986/138; HR 28 oktober 1992, BNB 1993/36, m.nt. Den Boer.

⁴¹ Vergelijk Van der Struijk 2008, p. 76.

⁴² Zie voor deze en een aantal andere nogal specifieke uitzonderingen, Van der Struijk 2008, p. 76.

⁴³ HR 21 maart 2001, BNB 2001/329, m.nt. De Vries.

⁴⁴ HR 23 juni 1987, BNB 1987/261, m.nt. Scheltens; HR 10 maart 1993, BNB 1993/198, m.nt. Den Boer.

⁴⁵ EHRM 23 juni 1981, NJ 1982/602 (Le Compte).

⁴⁶ Kamerstukken I 2007/08, 29 702.

⁴⁷ Zie voor diverse (ook) andere redenen, Van der Struijk 2008, p. 87-88; J.A. Smits, 'De werking van het beroep in het fiscale procesrecht: devolutief of evocatief? (I)', WFR 1986, p. 1552-1553.

⁴⁸ Van der Struijk 2008, p. 88-90.

uit kracht van de wet, zodra de omstandigheden, waaraan de belastingschuld is verbonden, aanwezig zijn'.⁴⁹ In algemeen bestuursrechtelijke termen zijn belastingbesluiten – althans het overgrote deel daarvan – daarmee *gebonden* besluiten. Omdat de inhoud van deze besluiten volledig wordt bepaald door het recht, kan de rechter deze inhoud in volle omvang toetsen en kan hij, indien de inspecteur de belastingschuld onjuist heeft vastgesteld, de belastinggrondslag zelf vaststellen.

5.2.2 De fiscale benadering onder het regime van de Awb

Vanaf 1994 werd de Awb in het fiscale recht ingevoerd. In 1994 betrof deze invoering alleen hoofdstuk 6 van de Awb en het daarin opgenomen artikel 6:22 Awb. Op grond hiervan kan de rechter een besluit, ondanks de schending van een vormvoorschrift, in stand laten indien de belanghebbende daardoor niet is benadeeld. Vanaf 1999 gaat ook hoofdstuk 8 – en het daarin opgenomen artikel 8:72 Awb – in het fiscale procesrecht gelden.⁵⁰ Ingevolge het eerste lid van deze bepaling vernietigt de rechter een besluit indien het beroep gegrond is. Vervolgens heeft hij de keuze om de zaak terug te wijzen naar het bestuur of zelf in de zaak te voorzien (lid 4) of kan hij de rechtsgevolgen van het vernietigde besluit in stand laten (lid 3).

5.2.2.1 Aandacht voor formele eisen

De invoering van de Awb heeft in de eerste plaats tot gevolg dat er in de rechtspraak van de Hoge Raad meer aandacht komt voor de formele eisen die worden gesteld aan de bestuurlijke fase, meer in het bijzonder aan de fase van bezwaar. Dit blijkt heel duidelijk uit een arrest uit 2002,⁵¹ waarin de Hoge Raad bepaalt dat in geval van schending van artikel 10:3, derde lid, Awb in bezwaar – een volgens de Hoge Raad essentieel voorschrift bij overtreding waarvan moet worden geoordeeld dat de beslissing op bezwaar onbevoegdlijk is

genomen – de uitspraak op bezwaar *moet* worden vernietigd. Verder is van belang een arrest uit 2003, waarin de schending van de regels omtrent het horen in bezwaar (artikel 7:5 Awb en artikel 25 Awr) aan de orde is.⁵² Uit het arrest blijkt dat de feitenrechter aan een dergelijk hoorgebrek niet zomaar voorbij mag gaan, maar dat dit zal moeten worden gemotiveerd binnen het kader van artikel 6:22 Awb. Daarbij moet – volgens de Hoge Raad – enerzijds in overweging worden genomen dat artikel 7:5 Awb geen dode letter mag worden, maar anderzijds dat de belastingplichtige niet gebaat is bij de vernietiging van de uitspraak op bezwaar die een herhaling van zetten oplevert en de duur van de procedure verlengt. Op grond van deze afweging kan het hoorgebrek alleen worden gepasseerd als de belastingplichtige niet is benadeeld. De feitenrechter dient dan wel te motiveren waarom van benadeling geen sprake is, waarbij niet kan worden volstaan met de enkele redengeving dat het gebrek reeds is hersteld doordat de belastingplichtige zijn bezwaren in beroep schriftelijk heeft kunnen uiteenzetten en mondeling heeft kunnen toelichten. Deze omstandigheden zijn – volgens de Hoge Raad – alleen dan voldoende om geen benadeling aan te nemen, wanneer bovendien over de van belang zijnde feiten en de waardering daarvan tussen de inspecteur en de belastingplichtige (uiteindelijk) geen verschil van mening bestaat, en het geschil betrekking heeft op een aangelegenheid waarbij de inspecteur geen beleidsvrijheid toekomt. Is aan deze voorwaarden niet voldaan, dan is van benadeling wel sprake en moet de uitspraak op bezwaar worden vernietigd. Verder is nog van belang dat de Hoge Raad expliciet stelt dat toepassing van artikel 6:22 Awb niet eraan in de weg hoeft te staan dat de rechter in de gang van zaken aanleiding vindt de inspecteur te veroordelen in de kosten die de belanghebbende in beroep heeft gemaakt.

De toepassing van artikel 6:22 Awb ziet men ook in andere situaties.⁵³ In de eerste plaats is zij aan de orde in een zaak waarin de inspecteur drie beschikkingen had moeten geven in plaats

⁴⁹ HR 19 januari 1995, BNB 1955/81, m.nt. Hofstra.

⁵⁰ Dit geschiedde vanaf 1 september 1999 doordat hoofdstuk 8 Awb in de Awr van overeenkomstige toepassing werd verklaard. Sinds 1 januari 2005 is hoofdstuk 8 rechtstreeks van toepassing op de fiscale feitenrechtspraak.

⁵¹ HR 8 februari 2002, BNB 2002/138, m.nt. Happé.

⁵² HR 18 april 2002, BNB 2003/267, m.nt. Feteris.

⁵³ Van der Struijk 2008, p. 92-93.

van één.⁵⁴ Aangezien de belanghebbende hierdoor niet is benadeeld, passeert de Hoge Raad deze vormfout op grond van artikel 6:22 Awb. In de tweede plaats heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het achterwege laten van de mededeling van artikel 67k Awr – daarin wordt bepaald dat de belastingplichtige in kennis wordt gesteld van het voornemen een vergrijpboete op te leggen onder vermelding van de gronden – een vormvoorschrift is in de zin van artikel 6:22 Awb dat kan worden gepasseerd als van een benadeling niet is gebleken.⁵⁵ In de derde plaats past de Hoge Raad (het beginsel dat ten grondslag ligt aan) artikel 6:22 Awb soms toe bij bevoegdheidsgebreken. Hij deed dit in een geval waarin het college van burgemeester en wethouders een WOZ-beschikking had ingetrokken, terwijl deze bevoegdheid was geattribueerd aan de gemeentebestuurder.⁵⁶ Omdat belanghebbende hierdoor niet was benadeeld, ging de Hoge Raad aan het bevoegdheidsgebrek voorbij. In een andere zaak was een mandaatbesluit niet op de wettelijk voorgeschreven manier bekendgemaakt en daarom nog niet in werking getreden. Volgens de Hoge Raad was belanghebbende door dit formele gebrek niet benadeeld, zodat – in overeenstemming met het beginsel dat ten grondslag ligt aan artikel 6:22 Awb – het niet de nietigheid van de uitspraak op bezwaar tot gevolg heeft.⁵⁷ Daarbij was van belang dat het bestreden besluit achteraf was bekrachtigd door het bevoegde orgaan. Vanuit de optiek van het algemeen bestuursrecht zijn de laatstvermelde toepassingen van (het beginsel dat ten grondslag ligt aan) artikel 6:22 Awb opmerkelijk omdat daarin – zoals in paragraaf 5.3.2 wordt aangegeven – bevoegdheidsgebreken doorgaans niet worden opgevat als gebreken die met behulp van artikel 6:22 Awb kunnen worden gepasseerd. Wel kan de schending ervan onder omstandigheden worden 'geheeld' doordat, na vernietiging van het bestreden besluit, de rechtsgevolgen ervan in stand worden gelaten op grond van artikel 8:72, derde lid, Awb.

5.2.2.2 Terugwijzen of definitief afdoen

De invoering van de Awb in het fiscale recht is voor de Hoge Raad ook reden om de mogelijkheden voor de rechter om terug te wijzen naar het bestuur uit te breiden. De eerste stap werd gezet in het hier voor al genoemde arrest uit 2002.⁵⁸ Nadat de Hoge Raad heeft bepaald dat een schending van artikel 10:3, derde lid, Awb in bezwaar moet leiden tot vernietiging van de bestreden uitspraak, stelt hij dat vervolgens 'opnieuw, en dan in overeenstemming met dat voorschrift, uitspraak op bezwaar moet worden gedaan'. Hierna zal blijken dat deze terugwijzingsplicht in latere rechtspraak is genuanceerd. De volgende stap werd gezet in het eveneens hiervoor al vermelde arrest uit 2003.⁵⁹ Aan de daarin ingenomen stelling dat hoorgebreken in bezwaar in geval van benadeling van de belastingplichtige moeten leiden tot vernietiging van de bestreden uitspraak, voegt de Hoge Raad toe dat de feitenrechter vervolgens de keuze heeft om de zaak terug te wijzen naar de inspecteur dan wel deze zelf af te doen. Dat laatste 'is aangewezen indien de belastingplichtige in het gelijk moet worden gesteld of indien hij de feitenrechter heeft verzocht zelf in de zaak te voorzien'. In 2006 komt een derde situatie aan de orde waarin terugwijzing geboden kan zijn, namelijk indien het bezwaar ten onrechte niet-ontvankelijk is verklaard.⁶⁰ In het arrest stelt de Hoge Raad dat indien de feitenrechter in dat geval de uitspraak op bezwaar heeft vernietigd, hij 'in de regel met toepassing van artikel 8:72, vierde lid, Awb, de inspecteur [dient] op te dragen opnieuw op het bezwaar te beslissen. Van die regel kan worden afgeweken indien daartoe goede grond bestaat, bijvoorbeeld indien partijen aandringen op een inhoudelijke behandeling van het geschil, of indien duidelijk is dat belanghebbende niet wordt benadeeld doordat de rechter zelf in de zaak voorziet'. Uit het arrest blijkt verder dat in deze situatie van benadeling reeds sprake is als de belanghebbende

⁵⁴ HR 8 november 1995, BNB 1996/14; HR 29 september 1999, BNB 2000/76, m.nt. Langereis.

⁵⁵ HR 11 januari 2004, BNB 2005/39 en 40, m.nt. Feteris.

⁵⁶ HR 13 december 2000, BNB 2001/56, m.nt. Snoijink.

⁵⁷ HR 7 maart 2003, BNB 2003/181, m.nt. Van Eijnsden.

⁵⁸ HR 8 februari 2002, BNB 2002/138, m.nt. Happé.

⁵⁹ HR 18 april 2002, BNB 2003/267, m.nt. Feteris.

⁶⁰ HR 9 juni 2006, BNB 2006/290, m.nt. De Bont. Reeds in deze richting HR 15 april 2005, BNB 2005/251, m.nt. Bartel.

uitsluitend een oordeel wenst over de juistheid van de niet-ontvankelijkverklaring door de inspecteur en daarom niet inhoudelijk ingaat op de merites van de in bezwaar bestreden aanslag. Een volgend arrest dat van belang is voor de finale afdoening door de fiscale rechter onder het regime van de Awb wordt gewezen in 2007.⁶¹ In dit arrest bepaalt de Hoge Raad opnieuw dat een schending van artikel 10:3, derde lid, Awb in de bezwarenfase moet leiden tot vernietiging van de uitspraak op bezwaar. Daaraan wordt thans echter toegevoegd dat als het vervolgens resterende bezwaar, 'als van zuiver rechtskundige aard', inhoudelijk niet tot een andere beslissing kan leiden dan de vernietigde uitspraak op bezwaar en 'belanghebbende overigens geen belang zou hebben bij een nieuwe uitspraak op het bezwaarschrift', de feitenrechter 'gerede aanleiding [kan] vinden om met toepassing van artikel 8:72, derde lid, Awb, te bepalen dat de gevolgen van de vernietigde uitspraak op bezwaar in stand blijven'. Wel dient de uitspraak van de rechter dan nog de beslissingen te bevatten omtrent (de teruggave van) griffierecht en de proceskosten. Uit een ander arrest uit 2007 blijkt dat de feitenrechter bij schending van artikel 10:3, derde lid, Awb, ook in het geval er na vernietiging wel onenigheid bestaat over de feiten en het recht – en er derhalve niet slechts een kwestie van 'zuiver rechtskundige aard' resteert – van terugwijzing kan afzien en wel als de belanghebbende uitdrukkelijk en 'met klem' heeft verzocht om niet terug te wijzen.⁶² In dat geval dient de rechter de bestreden uitspraak derhalve wel te vernietigen, maar kan hij afhankelijk van zijn oordeel over de inhoudelijke juistheid van het vernietigde besluit zelf in de zaak voorzien (artikel 8:72, vierde lid, Awb) of de rechtsgevolgen ervan in stand laten (art. 8:72, derde lid, Awb). Uit het arrest blijkt bovendien dat belanghebbende ook belang kan hebben bij de vernietiging op grond van artikel 10:3, derde lid, Awb, in verband met 'de beslissing op een verzoek om schadevergoeding op de voet van artikel 8:73 Awb'. Ten slotte wordt in een ander arrest uit 2007 nog een situatie aangetroffen waarin de feitenrechter na vernietiging volgens de Hoge Raad dient terug

te wijzen.⁶³ Omdat deze situatie sterk wordt bepaald door het materiële fiscale recht in kwestie – en voor een vergelijking met het algemeen bestuursrecht daarom minder relevant is – wordt zij slechts kort aangeduid.

In deze zaak stelt de Hoge Raad vast dat in verband met het gebruikmaken van een in artikel 18 Wet op de inkomstenbelasting 1964 voorziene faciliteit, de waarde van een ingebrachte onderneming mogelijk nog zal worden aangepast met behulp van een contractueel voorziene 'glijclausule'. Ten tijde van het bestreden aanslag had belanghebbende aan deze clausule echter nog geen uitvoering gegeven. Zou de feitenrechter hiervan uitgaande de zaak definitief afdoen, dan zou belanghebbende voor de toepassing van de faciliteit afhankelijk worden van een daarna ambtshalve door de inspecteur te geven, niet voor beroep vatbare beslissing. Om dat te voorkomen dient de rechter niet zelf in de zaak te voorzien, 'doch dient deze de inspecteur op te dragen opnieuw uitspraak te doen op het bezwaar, waarbij rekening wordt gehouden met hetgeen de inspecteur dan inmiddels is gebleken omtrent het al dan niet uitgevoerd zijn van de glijclausule'.

In meer algemene zin schrijft de Hoge Raad terugwijzing voor ten einde de belastingplichtige meer rechtsbescherming te bieden.⁶⁴

Samenvattend kan worden vastgesteld dat de schending van artikel 10:3, derde lid, Awb, alsook het ten onrechte niet-ontvankelijk verklaren van het bezwaar, dient te leiden tot vernietiging van de bestreden uitspraak op bezwaar. Bij de eerstgenoemde schending kan de feitenrechter de zaak vervolgens definitief afdoen indien het resterende bezwaar, 'als van zuiver rechtskundige aard', inhoudelijk niet tot een andere beslissing kan leiden of indien belanghebbende dit uitdrukkelijk en met klem heeft verzocht. In geval het bezwaar ten onrechte niet-ontvankelijk is verklaard, kan (na vernietiging) van terugwijzing worden afgezien indien partijen aandringen op een inhoudelijke behandeling van het geschil, of indien duidelijk is dat belanghebbende niet wordt benadeeld doordat de rechter zelf in de zaak voorziet. Van benadeling is in

⁶¹ HR 16 februari 2007, BNB 2007/166, m.nt. Albert; AB 2007/138, m.nt. Widdershoven.

⁶² HR 30 maart 2007/242, m.nt. Happé.

⁶³ HR 8 juni 2007, BNB 2007/231, m.nt. Cornelisse.

⁶⁴ Van der Struijk 2008, p. 12.

dat geval reeds sprake indien belanghebbende niet inhoudelijk wenst in te gaan op de merites van de in bezwaar bestreden aanslag.

Andere hoorgebreken in bezwaar dan de schending van artikel 10:3, derde lid, Awb zijn alleen reden voor vernietiging als de belastingplichtige hierdoor is benadeeld. Anders kunnen zij met behulp van artikel 6:22 Awb worden gepasseerd. Is er reden voor vernietiging, dan heeft de feitenrechter vervolgens de keuze om de zaak terug te wijzen naar de inspecteur dan wel zelf af te doen. Het laatste is aangewezen indien de belastingplichtige in het gelijk moet worden gesteld of indien hij de rechter heeft verzocht zelf in de zaak te voorzien. Bestaat er op grond van de hiervoor genoemde criteria reden voor definitieve afdoening, dan staan de feitenrechter twee instrumenten ter beschikking. Is het beroep ook materieel gegrond dan kan hij zelf in de zaak voorzien (artikel 8:72, vierde, lid, Awb). Is het beroep materieel ongegrond dan kan hij de rechtsgevolgen van het vernietigde besluit in stand laten (artikel 8:72, derde lid, Awb). In beide gevallen moet de rechter bepalen dat het griffierecht wordt vergoed (dit volgt uit artikel 8:74, tweede lid, Awb) en moet zijn uitspraak in de regel een vergoeding van de proceskosten bevatten (artikel 8:75 Awb).⁶⁵ Verder kan de gegrondverklaring van het beroep en de vernietiging van het bestreden besluit van belang zijn in verband met de beslissing op een verzoek om schadevergoeding op de voet van artikel 8:73 Awb, alsook – voegen we eraan toe – voor een eventueel schadeverzoek bij de burgerlijke rechter.

5.2.3 Bevindingen

Vergelijkt men de situatie onder de Awb met die in het pre-Awb-tijdperk dan kan worden vastgesteld dat de devolutieve werking van het beroep in het fiscale recht formeel niet meer geldt. Vernietiging om uitsluitend formele reden, alsook terugwijzing naar de inspecteur is inmiddels immers mogelijk. Materieel is het beginsel echter in belangrijke mate overeind gebleven, enerzijds omdat diverse vorm-

gebreken met behulp van artikel 6:22 Awb kunnen worden gepasseerd en anderzijds omdat definitieve afdoening – in elk geval wanneer belanghebbende dat wenst – aangewezen is gebleven. Wel geschiedt deze afdoening thans op Awb-conforme wijze, namelijk door vernietiging van de uitspraak op bezwaar, waarna de rechter zelf in de zaak voorziet of de rechtsgevolgen van het bestreden besluit in stand laat.

Ten slotte valt het op dat de Hoge Raad zich nog niet heeft uitgesproken over de vraag of de feitenrechter in fiscale zaken ook mag terugwijzen naar de inspecteur bij andere zorgvuldigheidsgebreken dan gebreken die in paragraaf 5.2.2.2 zijn genoemd, of bij motiveringsgebreken. Evenmin is in rechtspraak van de Hoge Raad de vraag aan de orde gekomen of deze gebreken kunnen worden gepasseerd met behulp van artikel 6:22 Awb.

5.3 Definitieve geschillenbeslechting in het niet-fiscale bestuursrecht

5.3.1 Inleiding

Voor de invoering van de Awb in 1994 liepen de bevoegdheden van de niet-fiscale bestuursrechters om zelf in de zaak te voorzien uiteen.⁶⁶ Grosso modo kwam het beeld erop neer dat de socialezekerheidsrechter en de ambtenarenrechter – en vanaf 1988 ook de Afdeling geschillen van bestuur van de Raad van State – deze bevoegdheid (ten dele) wel hadden. In de praktijk maakte vooral de Afdeling geschillen van bestuur en in minder mate de socialezekerheidsrechter met een zekere frequentie van deze bevoegdheid gebruik. Het College van Beroep voor het bedrijfsleven was wettelijk bevoegd om 'de gevolgen van de vernietiging te regelen', maar gebruikte deze bevoegdheid niet om zelf in de zaak te voorzien. De Afdeling rechtspraak van de Raad van State was niet bevoegd om zelf in de zaak te voorzien, maar moest in geval van vernietiging volstaan met terugwijzing van de zaak naar het bestuursorgaan. Wat betreft toetsing was bij alle niet-fiscale

⁶⁵ Zoals al aangegeven is – blijkens HR 18 april 2002, BNB 2003/267 – een proceskostenveroordeling ook mogelijk indien een vormfout met toepassing van artikel 6:22 Awb wordt gepasseerd.

⁶⁶ Vergelijk B.J. Schueler, J.K. Drewes e.a., 'Definitieve geschillenbeslechting door de bestuursrechter', BJU: Den Haag 2007, p. 35-38.

bestuursrechters in het pre-Awb-tijdperk sprake van een mix van materiële en formele toetsing. Bij de meeste rechters prevaleerde de materiële toetsing, maar werd ook regelmatig gekozen voor een formele toetsing. De Afdeling rechtspraak van de Raad van State volstond meestal met een formele toetsing, waarbij vooral de vernietigingsgronden 'strijd met het formele zorgvuldigheidsbeginsel' en 'strijd met het beginsel van een draagkrachtige motivering' populair waren. Koos de rechter voor een formele toetsing dan was na vernietiging niet duidelijk of ook de inhoud van een besluit onrechtmatig was. Het kwam dan ook regelmatig voor dat het bestuur bij het opnieuw voorzien na vernietiging een inhoudelijk identiek, maar dan zorgvuldiger voorbereid en beter gemotiveerd, besluit nam. Dan was de burger achteraf blij gemaakt met een 'dode mus'. Dat besluit kon overigens weer onderwerp worden van een geschil, dat weer leidde tot een nieuwe uitspraak van de rechter.

Met de invoering van de Awb is er op het punt van toetsing weinig veranderd. Formele toetsing aan het zorgvuldigheidsbeginsel – in de Awb gecodificeerd in artikel 3:2 Awb – en het beginsel van een deugdelijke motivering – in de Awb voor de primaire fase gecodificeerd in artikel 3:46 Awb en voor de bezwarenfase in 7:12 Awb – komt zeker bij besluiten die uiteindelijk worden beoordeeld door de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State (ABRVs) nog steeds veelvuldig voor. Wel hebben de bestuursrechters de beschikking gekregen over een aantal bevoegdheden waarmee geschillen effectiever (materieel en definitief) kunnen worden beslecht. Deze bevoegdheden zijn in paragraaf 5.2.2 bij de bespreking van bevoegdheden van de fiscale rechter al ter sprake gekomen. Het gaat om de bevoegdheid van de rechter om een besluit, ondanks de schending van een vormvoorschrift, in stand te laten indien blijkt dat belanghebbenden daardoor niet worden benadeeld (artikel 6:22 Awb), de bevoegdheid om de rechtsgevolgen van een vernietigd besluit in stand te laten (artikel 8:72, derde lid, Awb) en de rechterlijke bevoegdheid om

zelf in de zaak te voorzien (artikel 8:72, vierde lid, Awb). Hierna wordt in paragraaf 5.3.2 en 5.3.3 de rechtspraak ten aanzien van de genoemde bevoegdheden uiteengezet. Daarbij beperken wij ons tot de geschillen die uiteindelijk terecht kunnen komen bij de Centrale Raad van Beroep (CRvB) en de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State (ABRVs).⁶⁷ In paragraaf 5.3.4 wordt kort ingegaan op de recente discussies met betrekking tot de definitieve afdoening van geschillen in het niet-fiscale bestuursrecht. Deze korte uiteenzetting heeft als doel om de geconstateerde praktijk in perspectief te plaatsen, omdat dit perspectief van belang is voor de wijze waarop de rechtbanken in fiscale geschillen de problematiek van de definitieve geschillenbeslechting hebben benaderd. Het is uitdrukkelijk niet de bedoeling om uitvoerig in te gaan op de discussies en de naar aanleiding daarvan voorgestelde maatregelen.

5.3.2 Het passeren van vormfouten en het in stand laten van de rechtsgevolgen

De bevoegdheden tot het passeren van vormfouten en het in stand laten van de rechtsgevolgen worden gezamenlijk besproken, omdat ze door de niet-fiscale bestuursrechters vaak als alternatief plegen te worden gebruikt. Dat is niet zo vreemd, omdat met beide bevoegdheden hetzelfde kan worden bereikt, namelijk dat een zaak niet hoeft te worden teruggedreven naar het bestuur als de rechter constateert dat er bij de totstandkoming van een besluit fouten zijn gemaakt, maar het besluit materieel wel correct is. Ook de criteria voor de toepassing van de bevoegdheden komen in hoge mate met elkaar overeen. Voor de toepassing van artikel 6:22 Awb is het noodzakelijk dat belanghebbenden door een vormfout niet zijn benadeeld. Volgens de memorie van antwoord op het artikel is daarvoor bepalend of het besluit inhoudelijk anders had kunnen luiden: '[w]as zonder de vormfout een inhoudelijk andere uitkomst van de besluitvorming mogelijk geweest, dan zal deze fout wel tot vernietiging (...) nopen'.⁶⁸ Voor

⁶⁷ Zie hiervoor Schueler e.a. 2007, p. 65-69 (artikel 6:22 Awb), p. 60-62 (artikel 8:72 derde lid, Awb) en p. 50-59 (zelf voorzien); A.R. Neerhof, 'Van effectieve bestuursrechters en geschillen die voorbijgaan?', JBplus 1999/2, p. 71-87; N.M. van Waterschoot, 'Het door de vingers zien van gebreken die de materiële inhoud niet raken', JBplus 2002, p. 181-194; M. Schreuder-Vlasblom, 'Rechtsbescherming en bestuurlijke voorprocedure', Kluwer: Deventer 2006, p. 230-232 (artikel 6:22 Awb), p. 240-241 (artikel 8:72, derde lid, Awb) en p. 245-248 (zelf voorzien).

⁶⁸ PG Awb I, p. 314 (MvA bij artikel 6:22 Awb).

de toepassing van artikel 8:72, derde lid, Awb is slechts plaats indien na de vernietiging van het bestreden besluit nog slechts één besluit rechtens mogelijk is, namelijk een besluit dat inhoudelijk overeenkomt met het vernietigde besluit.⁶⁹ Tussen beide bevoegdheden bestaan ook verschillen. In de eerste plaats heeft artikel 6:22 Awb uitsluitend betrekking op *vormfouten*, terwijl artikel 8:72, derde lid, Awb kan worden toegepast bij *alle bestuurlijke fouten* die de inhoud van het besluit niet bepalen. In de tweede plaats leidt toepassing van artikel 6:22 Awb tot *ongegrondverklaring* van het beroep, terwijl artikel 8:72, derde lid, Awb leidt tot *gegrondverklaring* van het beroep, vernietiging van het besluit en in stand laten van de rechtsgevolgen ervan.

De keuze voor een van beide bevoegdheden heeft vooral gevolgen voor de toepassing van de accessoire financiële uitspraakbevoegdheden. Omdat het bij de toepassing van artikel 8:72, derde lid, Awb komt tot een gegrondverklaring van het beroep, heeft appellant ingevolge artikel 8:74, eerste lid, Awb een wettelijk recht op de vergoeding van het griffierecht. Bij toepassing van artikel 6:22 Awb komt het niet tot een gegrondverklaring van het beroep en is het al dan niet vergoeden van het griffierecht ingevolge artikel 8:74, tweede lid, Awb, een discretionaire rechterlijke bevoegdheid. In de praktijk wordt na toepassing van artikel 6:22 Awb het griffierecht overigens veelal wel vergoed.⁷⁰ Op grond van artikel 8:75 Awb is het voor een proceskostenvergoeding niet noodzakelijk dat het beroep gegrond is verklaard en het besluit is vernietigd. In de rechtspraak is de vergoeding van proceskosten in geval van een gegrond beroep – en dus ook bij de toepassing van artikel 8:72, derde lid, Awb – echter regel, terwijl de vergoeding bij een ongegrond beroep een bijzondere reden vergt. De toepassing van artikel 6:22 Awb kan zo'n bijzondere reden zijn, maar is dat niet per definitie. Voor schadevergoeding op grond van artikel 8:73 Awb is gegrondverklaring van het beroep en vernietiging van het besluit een harde voorwaarde. Dat geldt ook voor een eventuele schadevergoedingsactie bij de bur-

gerlijke rechter. Wanneer een vormfout met behulp van artikel 6:22 Awb wordt gepasseerd, is er daarom geen grondslag voor schadevergoeding. Al met al is de toepassing van artikel 8:72, derde lid, Awb voor appellant derhalve gunstiger dan de toepassing van artikel 6:22 Awb.

In de rechtspraak van de bestuursrechters ziet men situaties waarin vrijwel steeds artikel 6:22 Awb of artikel 8:72, derde lid, Awb wordt gebruikt, maar ook situaties waarin beide bevoegdheden wisselend worden toegepast.⁷¹

- a. *Voorschriften over vorm of inrichting van een besluit*: deze voorschriften zijn uiteraard vormvoorschriften in de zin van artikel 6:22 Awb. Als zodanig worden bijvoorbeeld aangemerkt het ontbreken van een kenbare motivering (artikel 3:47, eerste lid, en 7:12, eerste lid, tweede zinsnede, Awb), het niet kennis geven van een advies (art. 3:49 Awb), het niet vermelden van de rechtsmiddelvoorlichting (artikel 3:46 en 6:23 Awb) en het niet vermelden van het bestuursorgaan namens wie een besluit is genomen (artikel 10:10 Awb). Als belanghebbenden door schending ervan niet zijn benadeeld, worden deze vormfouten gepasseerd met toepassing van artikel 6:22 Awb.
- b. *Voorschriften over de procedure van totstandkoming van een besluit*: ook deze voorschriften zijn vormvoorschriften in de zin van artikel 6:22 Awb. Veelal kan de schending ervan, als belanghebbenden hierdoor niet zijn benadeeld, met toepassing van deze bepaling worden gepasseerd. Dit geldt bijvoorbeeld voor de schending van artikel 6:17 Awb (het zenden van de stukken naar gemachtigde), van de voorschriften omtrent advisering (afdeling 3.5 Awb) en van de voorschriften over het horen in primo (artikel 4:8 Awb) en in bezwaar (bijvoorbeeld artikel 7:4 en 7:9 Awb). Wordt er in strijd met artikel 7:2 Awb in bezwaar in het geheel niet gehoord, dan wordt dit gebrek in sommige zaken met toepassing van artikel 6:22 Awb gepasseerd, omdat het hoorgebrek niet van invloed is geweest op de materiële uitkomst van de zaak.⁷² In andere

⁶⁹ Bijvoorbeeld ABRvS 21 augustus 2001, JV 2001/182.

⁷⁰ Schreuder-Vlasblom 2006, p. 249.

⁷¹ Zie voor het hierna volgende met name Van Waterschoot 2002.

⁷² CRvB 23 juli 1996, RSV 1996/271; CRvB 21 december 2000, JB 2001.58, m.nt. ARN.

zaken acht de bestuursrechter de toepassing van artikel 6:22 Awb echter niet mogelijk, omdat deze fout niet kan worden gecompenseerd door het alsnog horen door de rechter, aangezien de rechtmatigheidsbeoordeling door de rechter van een andere aard is dan de integrale bestuurlijke heroverweging in de bezwaarfase.⁷³ In die zaken leidt het gebrek tot vernietiging. Ten slotte zijn er zaken waarin de schending van artikel 7:2 Awb wel tot vernietiging leidt, maar vervolgens toepassing wordt gegeven aan artikel 8:72, derde lid, Awb, omdat het besluit ondanks de schending rechtens inhoudelijk correct is.⁷⁴ Over de schending van artikel 3:2 Awb is de rechtspraak eveneens wisselend. Er is rechtspraak waarin artikel 3:2 Awb niet eens als vormvoorschrift wordt aangemerkt.⁷⁵ In dat geval is het passeren van de schending met behulp van artikel 6:22 Awb niet aan de orde. Er is ook rechtspraak waarin wordt gesteld dat schending van artikel 3:2 Awb 'niet licht met een beroep op artikel 6:22 Awb gepasseerd kan worden'.⁷⁶ In weer andere rechtspraak wordt een schending van de bepaling zonder veel problemen met toepassing van artikel 6:22 Awb gepasseerd.⁷⁷

- c. *Materiële voorschriften met betrekking tot het besluit*: hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan artikel 3:4, eerste lid, Awb (belangenafweging en specialiteit) en artikel 3:46 of 7:12, eerste lid, eerste zinsnede, Awb (deugdelijke motivering). Deze voorschriften zijn geen vormvoorschriften en kunnen volgens de meeste bestuursrechters dan ook niet worden gepasseerd met behulp van artikel 6:22 Awb.⁷⁸ Toepassing van artikel 8:72, derde lid, Awb is in beginsel wel mogelijk, maar komt niet al te vaak voor omdat veelal niet vaststaat dat na vernietiging van het bestreden besluit een besluit dat inhoudelijk hiermee overeenkomt rechtens het enige mogelijke is.

- d. *Voorschriften omtrent de bevoegdheid van het bestuursorgaan*: deze voorschriften worden doorgaans niet aangemerkt als vormvoorschrift en schending ervan kan daarom in beginsel niet met behulp van artikel 6:22 Awb worden gepasseerd.⁷⁹ Wel geven de bestuursrechters soms toepassing aan artikel 8:72, derde lid, Awb als het onbevoegd genomen besluit achteraf wordt bekrachtigd door het bevoegde bestuursorgaan en het besluit ook inhoudelijk correct is.⁸⁰ In de rechtspraak van de CRvB komen overigens, een afwijking van de algemene lijn, uitspraken voor waarin een mandaatgebrek met toepassing van artikel 6:22 Awb wordt gepasseerd als het bevoegd orgaan achteraf tijdig te kennen geeft het besluit voor zijn rekening te nemen.⁸¹

5.3.3 Zelf in de zaak voorzien

In 1994 was de algemene toekenning van de bevoegdheid om zelf in de zaak te voorzien aan de bestuursrechter niet onomstreden. Als de rechter deze bevoegdheid toepast neemt hij een bestuursbesluit en dat kan op gespannen voet staan met de bevoegdheidsverdeling tussen rechter en het democratisch gelegitimeerde bestuur. De rechter mag immers niet 'op de stoel van het bestuur gaan zitten'. Om dit te voorkomen was de wetgever van mening dat de rechter in beginsel slechts zelf in de zaak zou mogen voorzien 'indien na vernietiging rechtens slechts één beslissing mogelijk is'.⁸² In dat geval heeft het bestuur immers geen keuzevrijheid meer.

Vanwege deze achtergrond hebben de niet-fiscale bestuursrechters terughoudend gebruikt gemaakt van de bevoegdheid om zelf in de zaak te voorzien. Het uitgangspunt was en is dat terugwijzen de regel

⁷³ CRvB 13 maart 1997, JB 1997/104; CRvB 23 december 1996, JB 1997/28.

⁷⁴ ABRvS 31 juli 2000, JB 2000/269; CRvB 21 juli 1998, RSV 1998/306.

⁷⁵ CRvB 28 november 1997, RAwb 1998, 91, m.nt. BdW.

⁷⁶ CRvB 26 juni 1998, RAwb 1999, 8, m.nt. BdeW.

⁷⁷ CRvB 9 november 1995, AB 1996/175.

⁷⁸ CRvB 26 juni 1998, RAwb 1999, 8, m.nt. BdeW; ABRvS 1 mei 2000, JB 2000/177, m.nt. ARN. Het CBB 20 februari 2001, AB 2001/169, m.nt. JHvdV, acht toepassing van artikel 6:22 Awb wel mogelijk als kan worden vastgesteld dat de schending van artikel 7:12 Awb niet heeft kunnen leiden tot een ander inhoudelijk besluit.

⁷⁹ Zie Schreuder-Vlasblom 2006, p. 232, noot 1276 voor voorbeelden uit de rechtspraak van de ABRvS en de CRvB.

⁸⁰ Bijvoorbeeld ABRvS 24 november 1998, JB 1999/11, m.nt. ARN; CRvB 24 augustus 2000, TAR 2000/143.

⁸¹ Bijvoorbeeld CRvB 8 oktober 1998, RSV 1999/101; CRvB 19 november 1998, TAR 1999/22.

⁸² PG Awb II, p. 460.

is en de rechter het gebruik van de bevoegdheid om zelf te voorzien moet verantwoorden.⁸³

In de rechtspraak van de niet-fiscale bestuursrechter komt zelf in de zaak voorzien vooral voor als er voldaan is aan de voorwaarde dat er na vernietiging *rechtens maar één beslissing* kan worden genomen.⁸⁴ Soms – met name op het CRvB-terrein van de sociale zekerheid – betreft het zaken waarin gebonden inhoudelijke bevoegdheden aan de orde zijn.⁸⁵ Vaker gaat het om situaties waarin het bestuur om redenen van bevoegdheid of ontvankelijkheid maar één beslissing kan nemen. In het eerste geval is het besluit door een onbevoegd orgaan genomen en voorziet de rechter na vernietiging van het besluit op bezwaar zelf in de zaak door het besluit in primo te herroepen.⁸⁶ In het tweede geval is het bezwaar door het bestuursorgaan ten onrechte ontvankelijk verklaard en voorziet de rechter na vernietiging hiervan zelf in de zaak door het bezwaar alsnog niet-ontvankelijk te verklaren.⁸⁷

Heeft het geschil betrekking op besluiten waarbij het bestuursorgaan beleids- of beoordelingsvrijheid (keuzevrijheid) heeft, dan zijn de bestuursrechters zeer terughoudend bij het zelf in de zaak voorzien. Niettemin komt bij dergelijke besluiten zelf voorzien in drie situaties nu en dan voor.

a. *Toepassing van beginselen van behoorlijk bestuur*: soms kan het bestuur bij een bevoegdheid die in beginsel keuzevrijheid verleent, na vernietiging op grond van een beginsel van behoorlijk bestuur, *in het concrete geval* nog maar één beslissing nemen. Omdat de bestuurlijke keuzevrijheid aldus tot nul is gereduceerd, kan de rechter dan zelf in de zaak voorzien. Voorbeelden van deze situatie hebben nu en dan betrekking op vernietigingen wegens strijd met het evenredigheidsbeginsel (artikel 3:4 tweede lid, Awb) of het zorgvuldigheidsbeginsel (artikel 3:2 Awb). Bij schending van het motiveringsbe-

ginsel (artikel 3:46 Awb) is zelf voorzien alleen aan de orde in het sporadisch voorkomende geval dat vaststaat dat het motiveringsgebrek na vernietiging niet meer herstelbaar is.⁸⁸ Zelf voorzien na schending van andere beginselen (gelijkheidsbeginsel, vertrouwensbeginsel) is nog zeldzamer, omdat vernietigingen wegens schending van deze beginselen uitzonderlijk zijn.

- b. *Toepassing van beleidsregels*: in een heel beperkt aantal zaken voorziet de rechter zelf in de zaak omdat de bestuurlijke keuzevrijheid in het concrete geval is beperkt door beleidsregels.⁸⁹ Dat deze situatie maar weinig voorkomt, komt omdat het bestuur onder bijzondere omstandigheden bevoegd of verplicht is om van de beleidsregels af te wijken.
- c. *Verzoek van een of meer partijen*: in de memorie van toelichting op de Awb heeft de wetgever gesteld dat de rechter, ondanks resterende bestuurlijke keuzevrijheid, zelf in de zaak kan voorzien wanneer partijen daarom verzoeken én daardoor geen ontoelaatbaar nadeel wordt toegebracht aan de rechtspositie van derden.⁹⁰ In de praktijk komt deze situatie nu en dan voor, waarbij vooral de instemming van het bestuursorgaan van groot belang is. De rechter kan zelf in de zaak voorzien als dat orgaan aangeeft hoe het gebruik zou willen maken van de resterende keuzevrijheid of als het inmiddels zijn standpunt over het besluit heeft gewijzigd, en de rechter het nieuwe standpunt rechtens aanvaardbaar acht en belangen van derden niet worden geschaad.⁹¹

In de rechtspraak van de niet-fiscale bestuursrechter komen drie contra-indicaties voor het zelf in de zaak voorzien naar voren.⁹² In de eerste plaats is zelf voorzien niet mogelijk als na vernietiging rechtens *meer dan één beslissing* mogelijk is. Deze situatie doet zich in de praktijk nogal eens voor, omdat de rechter volstaat met de vaststelling dat een besluit in strijd met het zorgvuldig-

⁸³ Schueler e.a. 2007, p. 59.

⁸⁴ Zie voor de rechtspraak Schueler e.a. 2007, p. 52-59; J.E.M. Polak, K. van Lessen Kloeke, M.F. van der Mersch, 'Zelf in de zaak voorzien: tussenstand en vooruitblik', NTB 2002/1, p. 3-11.

⁸⁵ Bijvoorbeeld CRvB 19 april 2005, RSV 2005/195.

⁸⁶ Bijvoorbeeld CRvB 24 augustus 2000, AB 2000/420, m.nt. HH; ABRvS 16 oktober 2000, JB 2000/344.

⁸⁷ Bijvoorbeeld ABRvS 18 mei 2005, JB 2005/193; CRvB 7 april 2005, TAR 2005/88.

⁸⁸ Schueler e.a. 2007, p. 54.

⁸⁹ Zie voor voorbeelden, Polak e.a. 2002, p. 7.

⁹⁰ PG Awb II, p. 460.

⁹¹ ABRvS 16 november 2000, AB 2001/5, m.nt. PvB; CRvB 21 maart 2002, TAR 2002/110.

⁹² Schueler e.a. 2007, p. 55-58.

heidsbeginsel (artikel 3:2 Awb) en/of het motiveeringsbeginsel (artikel 3:46 Awb) is genomen, maar zich niet uitlaat over de vraag welk nieuw besluit moet worden genomen. In dat geval heeft het bestuur bij het opnieuw voorzien de nodige keuzevrijheid die het bijvoorbeeld kan invullen door een inhoudelijk identiek, maar dan zorgvuldiger voorbereid en beter gemotiveerd, besluit te nemen. Aan deze beperking voor het zelf in de zaak voorzien, wordt vooral door de ABRvS strak de hand gehouden. Rechtbanken die deze beperking trachten te omzeilen, worden in hoger beroep regelmatig gecorrigeerd.⁹³

Een tweede reden om niet zelf te voorzien is als het nieuw te nemen besluit *nieuw feitenonderzoek* vereist. Deze beperking speelt vooral een rol wanneer het feitenonderzoek specialistische kennis vereist die bij bestuursorgaan wel en bij de rechter niet aanwezig is. Hierbij is van belang dat veel niet-fiscale bestuursrechters het feitenonderzoek primair als een taak van het bestuur zien. Deze visie hangt samen met het besluitvormingsprimaat van het bestuur.⁹⁴ Een derde contra-indicatie voor het zelf in de zaak voorzien, zijn de belangen van derden.⁹⁵ Zo kan een rechter na vernietiging van een weigering van een vergunning in bezwaar, deze vergunning niet verlenen zonder onderzoek te doen naar mogelijke belangen van derden.

Als gevolg van deze contra-indicaties komt het zelf in de zaak voorzien door de niet-fiscale bestuursrechters maar weinig voor. Blijkens het onderzoek van Schueler e.a. gaat het om minder dan 20% van de vernietigingen, waarbij nog zij opgemerkt dat niet in al deze gevallen het gehele geschil hierdoor definitief wordt beëindigd.⁹⁶

5.3.4 Recente ontwikkelingen

De laatste jaren wordt van diverse kanten kritiek gehoord op het geringe geschilbeslechtende vermogen van de bestuursrechtspraak. De bestuurs-

rechter zou zich te zeer beperken tot een formele toetsing, zou te vaak vernietigen om uitsluitend formele redenen en zou de mogelijkheden om geschillen definitief te beslechten onvoldoende benutten. Deze kritiek komt uit de literatuur en uit bestuurlijke kringen,⁹⁷ maar ook uit kringen van de bestuursrechters zelf.⁹⁸

Wellicht als reactie op deze kritiek ziet men in recente rechtspraak van de niet-fiscale appelrechters uitspraken waarin de bevoegdheid om zelf te voorzien creatief wordt gehanteerd. Hierna worden twee uitspraken vermeld, waarbij natuurlijk wel moet worden opgemerkt dat twee zwaluwen nog geen zomer maken.

CRvB 20 juni 2007, LJN: BA8293: in deze uitspraak oordeelt de CRvB dat de afwijzing door de zorgverzekeraar CZ van een aanvraag voor het verstrekken van een vergoeding voor een ooglidcorrectie niet met de vereiste zorgvuldigheid is genomen. Het bestreden besluit wordt vernietigd wegens strijd met artikel 3:2 Awb. Omdat appellante de gevraagde operatie inmiddels heeft ondergaan kan een nader medisch onderzoek geen uitsluitsel bieden over haar aanspraak op vergoeding van de kosten van de ingreep. 'Het alsnog doen verrichten van onderzoek naar de medische situatie van de oogleden van appellante ten tijde van de aanvraag is daardoor zinledig geworden. De Raad ziet daarom aanleiding om met toepassing van artikel 8:72, vierde lid, Awb zelf in de zaak te voorzien. Het risico van het thans niet meer kunnen beoordelen van de aanspraak op vergoeding van de ooglidcorrectie komt voor rekening van CZ. De Raad zal daarom beslissen dat de kosten van de operatie aan appellante worden vergoed'.

ABRvS 11 april 2007, AB 2008/75, m.nt. Verheij: in deze uitspraak vernietigt de Afdeling de afwijzing door burgemeester en wethouders van Tilburg van een aanvraag om subsidie voor verhuis- en herinrichtingskosten. Volgens haar heeft het orgaan de subsidieregeling onjuist uitgelegd, omdat het ten onrechte bepaalde kosten niet had meegeteld bij het bepalen van het investeringsniveau dat minimaal moest worden gehaald om voor subsidie in aan-

⁹³ Bijvoorbeeld ABRvS 1 april 1996, AB 1996/321, m.nt. PvB; ABRvS 15 september 2004, AB 2004/456, m.nt. TN.

⁹⁴ E.J. Daalder & M. Schreuder-Vlasblom, 'Balanceren boven nul', NTB 2000, p. 214-221.

⁹⁵ ABRvS 11 mei 2001, AB 2001/293; ABRvS 21 augustus 1995, AB 1995/510, m.nt. AvH.

⁹⁶ Schueler e.a., 2007, p. 90-92.

⁹⁷ Bijvoorbeeld Schueler e.a. 2007; Commissie rechtsbescherming van de Vereniging voor Bestuursrecht VAR (Commissie Polak), 'De toekomst van de rechtsbescherming tegen de overheid: van toetsing naar geschilbeslechting', Den Haag; BJU 2004; Commissie van Kemenade, 'Bestuur in geding', uitgave provincie Noord-Holland 1997.

⁹⁸ Bijvoorbeeld B.J. van Ettehoven, 'Alternatieven van de bestuursrechters (observaties vanuit de eerste lijn)', in VAR-reeks 126, Den Haag: BJU 2001.

merking te komen. Omdat 'het niet voldoen aan het minimale investeringsniveau de enige grond voor afwijzing was en appellante ter zitting om finale afdoening van het geschil heeft verzocht, ziet de Afdeling reden om te bezien of het mogelijk is om (...) zelf in de zaak te voorzien'. Zij onderzoekt vervolgens van allerlei maatregelen of zij kunnen worden meegeteld voor het bereiken van het minimale investeringsniveau. Dit onderzoek leidt tot de conclusie dat aan het niveau wel wordt voldaan. Vervolgens voorziet de Afdeling zelf in de zaak door te bepalen dat verweerder een subsidie van een bepaald hoogte verleent.

Verder staan er diverse wettelijke maatregelen op stapel die als doel hebben een meer definitieve geschillenbeslechting in het bestuursrecht te bereiken. Het meest concreet is de invoering van de zogenoemde bestuurlijke lus, die is voorzien in het initiatief wetsvoorstel Vermeij, Koopmans, Neppéus.⁹⁹ Dit wetsvoorstel maakt het mogelijk dat in het geval de rechter een formeel gebrek in een besluit ontdekt, hij het bestuursorgaan in de gelegenheid stelt dit gebrek te herstellen. Gaat het bestuur op deze uitnodiging in, dan kan de rechter de wijze waarop het bestuur de fout heeft hersteld beoordelen. Vervolgens kan hij de zaak definitief afdoen, waarbij hij afhankelijk van zijn inhoudelijke oordeel de keuze heeft tussen toepassing van de bevoegdheden van artikel 6:22 Awb en artikel 8:72, derde lid, Awb of zelf in de zaak kan voorzien. Is de rechter niet tevreden over de wijze waarop het bestuursorgaan de fout heeft hersteld en is definitieve afdoening nog steeds niet mogelijk, dan kan de bestuurlijke lus nogmaals worden toegepast. Verder is het voorontwerp van Wet aanpassing bestuursprocesrecht van belang. Ook hierin is de invoering van de bestuurlijke lus voorzien. Daarnaast stelt het voorontwerp een verruiming van artikel 6:22 Awb voor, zodat deze bepaling niet meer alleen van toepassing zal zijn op de schending van vormvoorschriften, maar op de schending van alle voorschriften waardoor belanghebbenden niet worden benadeeld. Daaronder kunnen bijvoorbeeld ook bevoegdheidsvoorschriften en voorschriften over de deugdelijkheid van de motivering vallen.

5.3.5 Bevindingen

Het voorgaande kan kort worden samengevat. Bij invoering van de Awb in 1994 kregen de niet-fiscale bestuursrechters diverse bevoegdheden om geschillen effectiever af te kunnen doen. Een kleine vijftien jaar later blijken deze bevoegdheden niet het gewenste effect – een meer definitieve afdoening van geschillen – te hebben gehad, vooral omdat de bevoegdheid om zelf in de zaak te voorzien maar in beperkte mate wordt of kan worden toegepast. Daarom worden inmiddels nieuwe instrumenten gecreëerd om een meer effectieve beslechting van geschillen te bereiken, onder meer de bestuurlijke lus.

5.4 Definitieve afdoening door de rechtbanken in fiscale zaken

5.4.1 Inleiding

In 2005 werden de rechtbanken met fiscale rechtspraak in eerste aanleg belast. De rechters in de fiscale rechtbanken hebben – zoals aangegeven in paragraaf 2.2 – voor het merendeel een gemengde fiscale en algemeen bestuursrechtelijke achtergrond (Arnhem, 's-Gravenhage, Haarlem). In de rechtbanken Breda en Leeuwarden hebben alleen rechters met een fiscale achtergrond zitting. De rechters in de decentrale rechtbanken hebben vrijwel allemaal een algemeen bestuursrechtelijke achtergrond. Gelet op de overheersende algemeen bestuursrechtelijke achtergrond werd – zoals al aangegeven in paragraaf 5.1 – in fiscale kring gevreesd dat de rechtbanken fiscale zaken formeler zouden toetsen en veelvuldig zouden terugwijzen. Aan de andere kant zijn de rechtbanken in fiscale zaken gebonden aan de rechtspraak van de Hoge Raad, waarin definitieve afdoening – in elk geval wanneer belanghebbende dat wenst – aangegeven is gebleven (zie par. 5.2.2.2.). Bovendien zijn veruit de meeste fiscale besluiten gebonden besluiten, zodat zich even vaak de situatie voordoet waarin ook bestuursrechters met een alge-

⁹⁹ Kamerstukken II 2007-2008, 31 352. De bestuurlijke lus is voor beroepen tegen het nationaal toewijzingsbesluit voor broeikasemissierechten al opgenomen in artikel 20.5a Wet milieubeheer.

mene bestuursrechterlijke achtergrond zelf in de zaak voorzien, te weten als na vernietiging rechtens maar één besluit kan worden genomen. Ten slotte zal de kritiek op het geringe geschilbeslechtende vermogen van de niet-fiscale bestuursrechtspraak bij de rechters met een algemeen bestuursrechterlijke achtergrond niet onbekend zijn geweest. Voor zover men voor deze kritiek gevoelig is, bood de fiscale rechtspraak de mogelijkheid om te laten zien dat men wel degelijk oog had voor het belang van een definitieve geschillenbeslechting.

Tegen deze achtergrond verbaast het niet dat alle fiscale rechtbanken en de toen geïnterviewde decentrale rechtbanken (Rotterdam, Utrecht, Zutphen) in fase I van het onderzoek hebben gesteld dat zij de zaken zoveel mogelijk inhoudelijk en finaal zouden afdoen.¹⁰⁰ Zelf voorzien zou daarom de regel zijn en terugwijzing naar de inspecteur/gemeentebambtenaar zou alleen in uitzonderingsgevallen geschieden. De rechtbank Zutphen merkte daarbij expliciet op dat juist dit aspect van de fiscale rechtspraak zeer aansprak. Wel verwachtten de rechtbanken Rotterdam en Utrecht dat zij zaken waarschijnlijk wat vaker zouden terugwijzen dan voorheen de hoven. Rotterdam noemde in dit verband een aantal van 20% terugwijzingen.

Volgens hun antwoord op de vragenlijst in fase II is de opvatting van de fiscale rechtbanken en de hiervoor genoemde decentrale rechtbanken niet gewijzigd. De opvatting wordt in fase II ook gedeeld door de decentrale rechtbanken, die in fase I niet zijn geïnterviewd. Ook zij stellen dat zij zaken in de regel materieel en finaal afdoen en niet snel terugwijzen. Het meest uitgesproken zijn de rechtbanken Almelo en Zwolle die maar één keer hebben teruggevoerd en de rechtbank Zutphen die in een 'luttel aantal zaken' heeft teruggevoerd. De rechtbank Rotterdam stelt in dit verband dat zij vaker zelf in de zaak voorziet dan in fase I was voorzien en dat de neiging om terug te wijzen bij motiverings- en zorgvuldigheidsfouten steeds minder groot is. Ook bij de rechtbank Utrecht wordt vaker zelf in de zaak voorzien dan men in fase I voorzag.

Hierna wordt aangegeven hoe de rechtbanken blijkens de gepubliceerde rechtspraak zijn omgegaan met de mogelijkheden om zaken materieel en definitief af te doen. Daarbij wordt eerst in paragraaf 5.4.2 ingegaan op het vraagstuk van de toetsing. Toetsen de rechtbanken de bestreden uitspraak materieel of formeel en in hoeverre worden fouten die de inhoud van het besluit niet raken met behulp van artikel 6:22 Awb gepasseerd. Vervolgens komt in paragraaf 5.4.3 de kwestie terugwijzen of definitief afdoen aan de orde. Daarbij wordt zowel ingegaan op de bevoegdheid om de rechtsgevolgen van het besluit in stand te laten (artikel 8:72, derde lid, Awb) als op de bevoegdheid om zelf te voorzien (artikel 8:72, vierde lid, Awb).

5.4.2 Toetsing van belastingbesluiten

Hoewel de toetsing door alle rechtbanken hoofdzakelijk een materiële is, komt toetsing aan vormvoorschriften en andere eisen die de inhoud van het besluit niet raken, wel voor. Daarbij gaat het in veel gevallen om voorschriften, die in de rechtspraak van de Hoge Raad al aan de orde zijn gekomen (paragraaf 5.2.2.1). Het grootste gedeelte hiervan betreft de voorschriften omtrent het *horen in bezwaar*. In diverse uitspraken wordt door de rechtbanken vastgesteld dat de Awb-bepalingen over het horen in bezwaar zijn geschonden. Ter illustratie wordt een aantal uitspraken vermeld.

Rechtbank Breda 14 juni 2007, LJN: BB0435; V-N 2008.2.11: in deze zaak is belanghebbende, ondanks uitdrukkelijk verzoek, niet in de gelegenheid gesteld om zijn bezwaar conform artikel 7:2 Awb toe te lichten. Telefonisch horen voldoet niet aan de minimeisen die de Awb aan het horen in de bezwaarfase stelt.

Rechtbank Breda 22 februari 2006, LJN: AV4224: de belanghebbende is in strijd met artikel 7:5 Awb gehoord door twee personen, waarvan er één bij de voorbereiding van het primaire besluit betrokken is geweest.

¹⁰⁰ Evaluatie belastingrechtspraak in twee feitelijke instanties, Eindrapport fase 1, 2006, p. 28.

Rechtbank 's-Gravenhage 29 september 2006, LJN: AY9487: '[n]iet in geschil is dat eiser, ondanks zijn verzoek daartoe, niet is gehoord'. Er doen zich geen omstandigheden voor 'die ertoe noopten aan de wettelijke bepalingen inzake het horen voorbij te gaan'.

Rechtbank Haarlem 7 maart 2006, LJN: AW4614: '[b]lijkens de wetsgeschiedenis van de Awb voldoet telefonisch horen niet aan de minimum-eisen die in de Awb aan het horen in de bezwaarschriftfase worden gesteld. Nu eisers hebben gesteld niet in te stemmen met telefonisch horen kan ook niet geoordeeld worden dat in de bezwaarfase door verweerder wel op een Awb-conforme wijze is gehoord'.

Rechtbank Leeuwarden 21 april 2006, LJN: AW7387: verweerder heeft eiser, ondanks uitdrukkelijk verzoek, in strijd met artikel 7:2 Awb in bezwaar niet gehoord.

Daarnaast wordt in de rechtspraak nu en dan getoetst aan voorschriften die raken aan de *bevoegdheid* van verweerder. Dit is bijvoorbeeld het geval in een uitspraak van de rechtbank Utrecht van 18 juli 2007,¹⁰¹ waarin – in strijd met artikel 10:10 Awb – bij een krachtens mandaat opgelegde naheffingsaanslag parkeerbelasting, niet was vermeld namens welk bestuursorgaan het besluit was genomen.

Ten slotte wordt in sommige zaken door een rechtbank getoetst aan het formele voorschrift van een *kenbare motivering*. Dit was bijvoorbeeld het geval in een uitspraak van de rechtbank Arnhem van 15 maart 2006,¹⁰² waarin de rechtbank vaststelt dat 'de motivering niet overeenkomstig het bepaalde in artikel 3:47 Awb bij, of uiterlijk binnen een week na, de bekendmaking van de voorlopige aanslag aan eiser [is] verstrekt'. Verder kan worden gewezen op een uitspraak van de rechtbank Utrecht van 26 februari 2007,¹⁰³ waarin wordt geoordeeld dat in het bestreden besluit, in strijd met artikel 7:12 Awb, een voldoende kenbare motivering ontbreekt, aangezien verweerder bij de uitspraak op bezwaar 'alleen in algemene bewoordingen heeft uiteengezet hoe de waarde-

bepaling van een object geschiedt'. Het laatstgenoemde formele gebrek (kenbare motivering) is in de rechtspraak van de Hoge Raad nog niet aan de orde gekomen. Dat een rechtbank mag toetsen aan het vereiste van een kenbare motivering lijkt ons echter niet omstreden.

Dat de rechtbanken toetsen aan formele voorschriften wil niet zonder meer zeggen dat zaken vervolgens niet materieel en definitief worden afgedaan. In de eerste plaats komt het regelmatig voor dat de rechtbank de vormfout met behulp van artikel 6:22 Awb passeert, waarna de zaak inhoudelijk wordt afgedaan. Voorbeelden hiervan worden hierna vermeld. In andere zaken kiest de rechtbank ervoor om de bestreden uitspraak wel te vernietigen, maar wordt de zaak vervolgens definitief afgedaan doordat de rechtsgevolgen van het bestreden besluit in stand worden gelaten of zelf in de zaak wordt voorzien. Zaken waarin dit aan de orde is, worden vermeld in paragraaf 5.4.3.2. Ten slotte wordt in sommige zaken na vernietiging wel teruggewezen naar de inspecteur. Deze zaken worden in paragraaf 5.4.3.1 genoemd. Artikel 6:22 Awb wordt, als gezegd, in diverse uitspraken toegepast en wel bij alle hiervoor genoemde gebreken (hoorgebreken in bezwaar, bevoegdheidsgebreken, niet kenbare motivering). Daarbij wordt steeds vastgesteld dat de belastingplichtige door de vormfout niet is benadeeld.

Rechtbank Breda 15 augustus 2006, LJN: AY7678: '[h]oewel aan belanghebbende kan worden toegegeven dat hij in strijd met artikel 7:2 Awb niet is gehoord, ziet de rechtbank aanleiding dit verzuim onder toepassing van artikel 6:22 Awb te passeren, nu belanghebbende gelet op het voorgaande hierdoor niet is benadeeld en zijn processuele belangen niet zijn geschonden'. In het 'voorgaande' is vastgesteld dat tijdens het boekenonderzoek met belanghebbende is gesproken over het al dan niet in loonheffing betrekken van bepaalde gedane uitkeringen en dat belanghebbende vervolgens schriftelijk heeft kunnen reageren op het controlerapport. Beroep ongegrond. Geen vergoeding griffierecht of proceskosten.

¹⁰¹ Rechtbank Utrecht 18 juli 2007, LJN: BA9859.

¹⁰² Rechtbank Arnhem 15 maart 2006, LJN: BB8120.

¹⁰³ Rechtbank Utrecht 26 februari 2007, LJN: BA1012.

Rechtbank Haarlem 7 maart 2006, LJN: AW4614: '[n]u echter niet aannemelijk is geworden dat eisers door [het niet horen in bezwaar] zijn geschaad en eisers ter zitting hebben verklaard dat zij terugwijzing niet wenselijk achten, zal de rechtbank hieraan met toepassing van artikel 6:22 Awb voorbijgaan'. Beroep ongegrond. Geen vergoeding griffierecht of proceskosten.

Rechtbank Utrecht 18 juli 2007, LJN: BA9859: na in deze parkeerbelastingzaak te hebben vastgesteld dat artikel 10:10 Awb is geschonden: '[d]e rechtbank ziet evenwel aanleiding om dit vormverzuim te passeren met toepassing van het bepaalde in artikel 6:22 Awb. Immers, gesteld noch gebleken is dat eiser door de vermelding is benadeeld, terwijl verweerder in algemene zin toegelicht dat belanghebbenden blijken te weten dat medewerkers van de politie naheffingsaanslagen vaststellen'. Beroep ongegrond. Geen vergoeding griffierecht of proceskosten.

Rechtbank Arnhem 15 maart 2006, LJN: BB8120: na te hebben vastgesteld dat in strijd met artikel 3:47 Awb geen kenbare motivering is verstrekt: '[n]u ter zitting is gebleken dat eiser de beschikking had over het FIOD-rapport en na een verzoek daartoe over de excel-sheets, is de rechtbank van oordeel dat eiser niet in zijn belangen is geschaad, zodat op grond van artikel 6:22 Awb aan het motiveringsgebrek kan worden voorbij gegaan'. Beroep ongegrond. Geen vergoeding griffierecht of proceskosten.

Rechtbank Utrecht 26 februari 2007, LJN: BA1012: na te hebben vastgesteld dat het bestreden besluit in strijd met artikel 7:12 Awb niet kenbaar is gemotiveerd: '[d]e rechtbank ziet evenwel aanleiding om dit vormvoorschrift met toepassing van artikel 6:22 Awb te passeren (...). De rechtbank is van oordeel dat eiser door het ontbreken van een toereikende motivering niet is benadeeld. De rechtbank overweegt daartoe het volgende. (...)'. Beroep gegrond maar uitsluitend voor zover de proceskosten in bezwaar niet waren vergoed. Daarom wel vergoeding van griffierecht en proceskosten.

Het valt op dat in de hiervoor vermelde zaken het passeren van de vormfout met toepassing van artikel 6:22 Awb voor de rechtbank geen reden is om het griffierecht te vergoeden of een proceskosten-

veroordeling uit te spreken.¹⁰⁴ Zoals aangegeven in paragraaf 5.2.2.1 stelt de Hoge Raad in zijn arrest van 18 april 2002 expliciet¹⁰⁵ dat de toepassing van artikel 6:22 er niet aan in de weg hoeft te staan dat de rechter in de gang van zaken aanleiding vindt de inspecteur te veroordelen in de kosten die belanghebbende in beroep heeft gemaakt. Ook in het niet-fiscale bestuursrecht komt het regelmatig voor dat bij toepassing van artikel 6:22 Awb de proceskosten en het griffierecht worden vergoed. Kennelijk waren de rechtbanken in de hiervoor vermelde zaken van mening dat voor deze vergoedingen geen aanleiding bestond.

In paragraaf 5.2.3 is vastgesteld dat de Hoge Raad zich nog niet heeft kunnen uitlaten over hoe de feitenrechter heeft te handelen bij andere zorgvuldigheidsgebreken dan hoorgebreken in bezwaar – daarbij valt vooral te denken aan een schending van artikel 3:2 Awb – en bij inhoudelijke motiveringsgebreken (strijd met het vereiste van deugdelijke motivering van artikel 3:46 of 7:12 Awb). In het niet-fiscale bestuursrecht is strijd met de genoemde bepalingen kwantitatief de belangrijkste vernietigingsgrond (paragraaf 5.3.1). Mede gelet hierop is het de vraag hoe de rechtbanken met zorgvuldigheids- en (inhoudelijke) motiveringsgebreken omgaan. In de rechtspraak ziet men op dit punt een verschil tussen de fiscale rechtbanken en de decentrale rechtbanken. Terwijl de fiscale rechtbanken maar zelden toetsen aan artikel 3:2 of 7:12 Awb en de rechtbank Breda en (in sommige uitspraken) de rechtbank Arnhem zich in beginsel zelfs principieel tegen de toepassing van deze bepalingen in het fiscale recht hebben gekeerd, toetsen de decentrale rechtbanken relatief vaak aan deze artikelen. Voor de principiële afwijzing door de rechtbanken Arnhem en Breda zijn de volgende uitspraken van belang.

Rechtbank Breda 7 juni 2007, nr. AWB 06/708, V-N 2007/49.1:¹⁰⁶ de rechtbank oordeelt eerst dat de bestreden WOZ-waarde correct is vastgesteld. Vervolgens: '[b]elanghebbendes grief inhoudende dat de thans bestreden uitspraak onvoldoende is gemotiveerd,

¹⁰⁴ De laatste zaak lijkt op dit punt een uitzondering, maar de vergoeding van het griffierecht en van de proceskosten vindt hierin plaats na een (gedeeltelijke) gegrondverklaring van het beroep vanwege een fout die niets te maken heeft met de gepasseerde vormfout.

¹⁰⁵ HR 18 april 2002, BNB 2003/267.

¹⁰⁶ Identiek Rechtbank Breda 3 augustus 2005, LJN: AU6878.

kan – wat daar verder van zij – niet leiden tot vernietiging van de vastgestelde waarde. Een mogelijk motiveringsgebrek betekent op zichzelf immers niet dat sprake is van een onjuiste waardevaststelling'. Voor zover belanghebbende meent dat een onzorgvuldige vaststelling van de WOZ-beschikking of een onzorgvuldige afhandeling van belanghebbendes bezwaarschrift tot een vernietiging van de WOZ-beschikking moet leiden, verwijst de rechtbank naar Hoge Raad 28 oktober 1992, waarin de Hoge Raad deze stelling onjuist heeft geacht, 'aangezien de mogelijk uit die onzorgvuldigheid ten nadele van de belastingplichtige voortvloeiende onjuistheden in bezwaar of beroep kunnen worden hersteld. Naar het oordeel van de rechtbank heeft hetzelfde te gelden voor de vaststelling van een beschikking waarbij de WOZ-waarde wordt vastgesteld (...)'. Volgt ongegrondverklaring beroep. Het griffierecht wordt niet vergoed. De rechtbank ziet geen aanleiding voor een proceskostenveroordeling.

Rechtbank Arnhem 4 juli 2007, LJN: BB4826:¹⁰⁷ nadat alle inhoudelijke gronden van eisers zijn verworpen, meldt de rechtbank dat eisers nog hebben aangevoerd dat er sprake is van een schending van het motiveringsbeginsel. Daarom treft overweegt zij als volgt. 'Het procedureverloop in belastingzaken brengt in beginsel mee dat eventuele onzorgvuldigheden in de totstandkoming en/of motivering van de omstreden beschikking en/of bestreden uitspraak op zichzelf niet tot vernietiging van die uitspraak kunnen leiden. De door eisers in dit verband geformuleerde klachten geven de rechtbank – mede gelet op artikel 6:22 Awb – geen reden in dezen anders te oordelen. Daarbij acht de rechtbank het van belang dat eisers niet zijn benadeeld als gevolg van de beperkte motivering. Het argument waar verweerder bij uitspraak op bezwaar niet op in is gegaan zou in dit geval, zoals hiervoor overwogen, immers niet tot een hogere aftrek hebben geleid'. Het beroep is ongegrond. Het griffierecht wordt niet vergoed. De rechtbank ziet geen aanleiding voor een proceskostenveroordeling.

In de uitspraken stellen de rechtbanken dat zorgvuldigheids- en motiveringsgebreken op zichzelf niet kunnen leiden tot vernietiging, omdat deze gebreken in beroep kunnen worden hersteld, dan wel eiser niet hoeft te zijn benadeeld als gevolg

van de beperkte motivering. De rechtbank Breda beroept zich daarbij op het – in paragraaf 5.2.1 vermelde – standpunt van de Hoge Raad in zijn arrest van 28 oktober 1992 uit het pre-Awb-tijdperk.¹⁰⁸ De rechtbank Arnhem verwijst niet expliciet naar dit arrest, maar lijkt het – gelet op de gebezigde formulering – wel in het achterhoofd te hebben. De verwijzing van deze rechtbank naar artikel 6:22 Awb is opmerkelijk, omdat in het niet-fiscale bestuursrecht artikel 7:12 Awb niet wordt beschouwd als een vormvoorschrift, waarvan de schending met behulp van artikel 6:22 Awb kan worden gepasseerd.

In de annotatie in Vakstudienieuws onder de uitspraak van de rechtbank Breda wordt opgemerkt dat de rechtbank in dit geval – analoog aan het in paragraaf 5.2.2.2 vermelde arrest van Hoge Raad van 16 februari 2007 – beter had kunnen opteren voor vernietiging van het bestreden besluit met in stand laten van de rechtsgevolgen ervan. De vernietiging maakt duidelijk dat verweerder wel degelijk iets valt te verwijten, namelijk dat hij een gebrekkig gemotiveerd en onzorgvuldig voorbereid besluit heeft genomen. Bovendien heeft eiser, omdat het beroep gegrond is, recht op teruggave van griffierecht en op vergoeding van proceskosten. In de uitspraak van de rechtbank Breda en ook in die van de rechtbank Arnhem worden – omdat het beroep ongegrond is – het griffierecht en de proceskosten niet vergoed. Hierna en uit de in de volgende paragraaf te vermelden rechtspraak zal blijken dat diverse fiscale en decentrale rechtbanken de in de annotatie voorgestane route wel volgen.

Hiervoor is opgemerkt dat de principiële opvatting dat in het fiscale recht in beginsel geen plaats is voor zorgvuldigheids- en motiveringsvernietigingen 'in sommige uitspraken' van de rechtbank Arnhem wordt aangehangen. In de rechtspraak van deze rechtbank – en ook die van de rechtbank 's-Gravenhage – komen namelijk ook uitspraken voor waarin wel wordt getoetst aan artikel 7:12 Awb.

Rechtbank Arnhem 6 juni 2006, LJN: BB8775: 'd[e] rechtbank is (...) met eiser van oordeel dat verweerder in zijn

¹⁰⁷ Identiek Rechtbank Arnhem 10 april 2007, LJN: BB2274.

¹⁰⁸ HR 28 oktober 1992, BNB 1993/36.

motivering ten onrechte is voorbij gegaan aan het bezwaar van eiser (...). De rechtbank stelt vast dat verweerder, gelet op het vorenstaande, niet aan dat vereiste [van een deugdelijke motivering] heeft voldaan. De rechtbank verklaart het beroep dan ook gegrond wegens strijd met artikel 7:12 Awb'. Vervolgens onderzoekt de rechtbank de zaak inhoudelijk en komt tot het oordeel dat de rechtsgevolgen van het vernietigde besluit in stand worden gelaten. Het griffierecht wordt vergoed.

Rechtbank 's-Gravenhage 5 april 2007, LJN: BA3840: '[d]e rechtbank is van oordeel dat de uitspraak op bezwaar niet op een deugdelijke motivering berust en derhalve in strijd met artikel 7:12, eerste lid, Awb is genomen. Niet gezegd kan worden dat verweerder de aanslag op de grondslag van het bezwaar heeft heroverwogen, nu verweerder, zoals hij ook ter zitting heeft erkend, in de uitspraak op bezwaar aan de door eiseres in haar bezwaar aangevoerde argumenten voorbij is gegaan (...). Het beroep is derhalve gegrond'. Vervolgens beoordeelt de rechtbank de zaak inhoudelijk en ziet zij aanleiding de rechtsgevolgen van het vernietigde besluit in stand te laten. Het griffierecht en de proceskosten worden vergoed.

In beide hier vermelde zaken worden 'toevallig' de rechtsgevolgen van het vernietigde besluit in stand gelaten. In andere zaken voorzien fiscale rechtbanken, na vernietiging wegens schending van artikel 7:12 Awb, zelf in de zaak.¹⁰⁹ Een enkele keer wijst een fiscale rechtbank, na vernietiging wegens schending van artikel 7:12 Awb, de zaak terug.¹¹⁰ De desbetreffende zaken worden vermeld in paragraaf 5.4.3.2, respectievelijk 5.4.3.1. In de rechtspraak van de decentrale rechtbanken komen vernietigingen wegens schending van artikel 3:2 en/of 7:12 Awb relatief vaak voor. Veelal gaat het daarbij om WOZ-zaken waarin verweerder pas in de fase van beroep met een serieuze onderbouwing van de in bezwaar vastgestelde WOZ-waarde van een object komt. Niet zelden wordt daarbij een nieuw taxatierapport ingebracht. De uitspraak op bezwaar is daardoor onzorgvuldig voorbereid en/of niet deugdelijke gemotiveerd en wordt wegens schending van artikel 3:2 en/of 7:12 Awb vernietigd. Vervolgens wordt de zaak terugge-

wezen of wordt deze definitief afgedaan, door zelf in de zaak te voorzien of de rechtsgevolgen van het vernietigde besluit in stand te laten. Voorbeelden hiervan worden in paragraaf 5.4.3 vermeld.

5.4.3 Terugwijzen of definitief afdoen

5.4.3.1 Terugwijzen

Bij de fiscale rechtbanken en – hoewel in iets mindere mate – ook bij decentrale rechtbanken is definitieve afdoening regel. Bij de fiscale rechtbanken geschiedt terugwijzing naar de inspecteur alleen bij hoge uitzondering en vrijwel steeds in de situaties waarvan de Hoge Raad al heeft bepaald dat terugwijzing geboden kan zijn (zie paragraaf 5.2.2.2), namelijk bij hoorgebreken in bezwaar en als het bezwaar ten onrechte niet-ontvankelijk is verklaard.¹¹¹ Hierna wordt een aantal uitspraken, waarin een fiscale rechtbank terugwijst, vermeld. In de uitspraken wordt – in lijn met de rechtspraak van de Hoge Raad – steeds expliciet overwogen of ondanks het geconstateerde gebrek geen reden bestaat om de zaak wel definitief af te doen (en niet terug te wijzen).

Rechtbank Breda 14 juni 2007, LJN: BB0435, V-N 2008/2.11: in deze zaak is eiser, ondanks uitdrukkelijk verzoek, niet in de gelegenheid gesteld om zijn bezwaar conform artikel 7:2 Awb toe te lichten. Telefonisch horen voldoet niet aan de minimumeisen die de Awb aan het horen in de bezwaarfase stelt. Belanghebbende heeft de rechtbank niet uitdrukkelijk verzocht om zelf in de zaak te voorzien. Evenmin ziet de rechtbank aanleiding dit ambtshalve te doen. Vernietiging en terugwijzen naar de inspecteur.

Rechtbank Breda 22 februari 2006, LJN: AV4244: de belanghebbende is in strijd met artikel 7:5 Awb gehoord door twee personen, waarvan er één bij de voorbereiding van het primaire besluit betrokken is geweest. Nu belanghebbende 'uitdrukkelijk heeft verzocht dat de rechtbank de zaak niet zelf afdoet zal de rechtbank de uitspraak op bezwaar vernietigen en de inspecteur opdragen opnieuw uitspraak op bezwaar te doen met inachtneming van deze beslissing'.

¹⁰⁹ Bijvoorbeeld Rechtbank 's-Gravenhage 23 november 2006, LJN: AZ4335.

¹¹⁰ Zie Rechtbank 's-Gravenhage 3 augustus 2007, LJN: BC4378, voor een andere uitspraak waarin het besluit wordt vernietigd wegens schending van artikel 7:12 Awb,

¹¹¹ De derde situatie waarin terugwijzing volgens de Hoge Raad geboden kan zijn – namelijk bij schending van artikel 10:3, derde lid, Awb – is in de gepubliceerde rechtspraak niet aangetroffen.

Rechtbank Breda 26 januari 2006, LJN: AZ9081: '[n]u niet in geschil is dat bij het horen in bezwaar onvoldoende aandacht is besteed aan [bepaalde relevante feiten en omstandigheden] is de rechtbank van oordeel dat een adequate heroverweging niet heeft kunnen plaatsvinden doordat het horen uitsluitend heeft bestaan uit het "aanhoren"'. Op deze wijze horen 'is geen horen in de zin van artikel 7:2 Awb zodat de eerste in geschil zijnde vraag in de door belanghebbende voorgestane zin moet worden beantwoord. Nu belanghebbende voor dat geval heeft verzocht de zaak terug te wijzen en de rechtbank dit, nu mede een vergrijpboete in geding is, als meest gereede oordeel voorkomt, zal de rechtbank aldus beslissen'. Volgt vernietiging en terugwijzing naar de inspecteur.

Rechtbank Leeuwarden 21 april 2006, LJN: AW7387: verweerder heeft eiser, ondanks uitdrukkelijk verzoek, in strijd met artikel 7:2 Awb in bezwaar niet gehoord. Nu over de relevante feiten onduidelijkheid bestaat en eiser niet ter zitting is verschenen om het een en ander toe te lichten, 'is de rechtbank van oordeel dat eiser door schending van de hoorplicht door verweerder in zijn belangen is geschaad. (...) De rechtbank acht het daarom geboden de zaak terug te wijzen naar verweerder met de opdracht eiser alsnog te horen'.

Rechtbank Arnhem 25 januari 2007, LJN: AZ9463: in deze zaak is het bezwaar ten onrechte niet-ontvankelijk verklaard. In dit geval is de hoofdregel terugwijzing naar de inspecteur waarvan kan worden afgeweken als daarvoor een goede grond bestaat. 'De rechtbank is van oordeel dat er in dit geval onvoldoende grond is om van de terugwijsregel af te wijken. (...) De rechtbank kan op basis van de stukken namelijk niet beslissen zonder enerzijds verweerder te overvallen met een oordeel over kamerhuur en anderzijds eiseres mogelijk te benadelen op het punt van de afvalstoffenheffing'. Vernietiging en terugwijzing.

In hun beantwoording van de vragenlijst noemen diverse fiscale rechtbanken, naast de situatie waarvan de Hoge Raad na invoering van de Awb reeds heeft bepaald dat terugwijzing geboden kan zijn, nog andere situaties waarin zij – overigens sporadisch – terugwijzen, namelijk:

- indien berekeningen moeten worden uitgewerkt die de belastingdienst beter zelf kan doen (rechtbank 's-Gravenhage);
- in geval van *freies ermessen*, waarover nog een compromis kan worden bereikt (rechtbank 's-Gravenhage);
- als de noodzakelijke gegevens ontbreken (rechtbanken Arnhem en Haarlem);
- als verweerder een nieuwe beslissing moet nemen met de juiste toestandsdatum (rechtbank Haarlem).

In de gepubliceerde rechtspraak van de fiscale rechtbanken is de tweede situatie nu en dan aan de orde. Gewezen kan worden op twee uitspraken die al zijn vermeld in het Eindrapport Fase I van het onderzoek, namelijk rechtbank Haarlem 26 augustus 2005, LJN: AU2524 (douanekamer), en rechtbank Breda 3 augustus 2005, LJN: AU6878.¹¹² In de hierna opgenomen uitspraak wordt de zaak teruggewezen, omdat er na vernietiging meer dan één beslissing mogelijk is. In een dergelijke situatie kon in het pre-Awb-tijdperk al worden teruggewezen (zie paragraaf 5.2.1).

Rechtbank 's-Gravenhage 3 augustus 2006, LJN: BC4378: in deze zaak is een bedrijf aansprakelijk gesteld voor de voor bepaalde tijdvakken verschuldigd geworden loonheffing, omdat het niet tijdig melding zou hebben gemaakt van betalingsonmacht. De rechtbank stelt vast dat de melding wel tijdig is gedaan en vernietigt het bestreden invorderingsbesluit wegens strijd met artikel 7:12 Awb. Volgens de rechtbank doet zich niet een situatie voor 'waarin op grondslag van het bezwaar slechts één beslissing mogelijk is'. De zaak wordt teruggewezen naar verweerder (de ontvanger van de belastingdienst). In verband met de heroverweging van het bezwaar stelt de rechtbank dat, als verweerder van mening is dat de melding van betalingsonmacht onvolledig is, hij – alvorens opnieuw uitspraak te doen – eiser in de gelegenheid moet stellen binnen 14 dagen de nog ontbrekende informatie te verschaffen'.

Door de decentrale rechtbanken wordt vaker teruggewezen. In een enkel geval geschiedt dit

¹¹² Evaluatie belastingrechtspraak in twee instanties, Eindrapport fase I, p. 61.

nadat de beleidsregel waarop het bestreden besluit is gebaseerd, onverbindend is verklaard. In dit concrete geval is definitieve afdoening inderdaad niet mogelijk.

Rechtbank Maastricht 16 januari 2006, LJN: AU9894: in deze zaak is belanghebbende – die in een woning van een kamerverhuurbedrijf een kamer huurt – aangeslagen voor de afvalstoffenheffing en rioolrechten gebruiker voor het gehele pand. De beslissing is gebaseerd op een beleidsregel, waarin is bepaald dat bij woningen waarin meer mensen wonen, de oudste in leeftijd als belastingplichtige wordt aangewezen. De rechtbank acht dit onderdeel van de beleidsregel in strijd met artikel 1 Grondwet en daarom onverbindend. Daarmee berust de in bezwaar gehandhaafde aanslag niet op een deugdelijke motivering en is deze in strijd met artikel 7:12 Awb. De bestreden uitspraak wordt vernietigd en de zaak wordt teruggewezen.

In nogal wat WOZ-zaken komt het voor dat een decentrale rechtbank, na te hebben vastgesteld dat verweerder – in strijd met artikel 7:12 en/of 3:2 Awb – zijn standpunt onvoldoende heeft gemotiveerd en/of onzorgvuldig heeft voorbereid, de zaak terugwijst omdat voor definitieve afdoening nog nader onderzoek nodig is. In een deel van deze zaken wordt daarbij expliciet overwogen dat verweerder noch eiser de door hen verdedigde waarde aannemelijk heeft gemaakt en er onvoldoende aanwijzingen voor de rechtbank zijn om de waarde zelf vast te stellen. In hun reactie op de vragenlijst stellen diverse decentrale rechtbanken (Alkmaar, Dordrecht, 's-Hertogenbosch, Maastricht, Middelburg, Utrecht, Roermond) expliciet dat zij in de hiervoor genoemde situatie terugwijzen. Deze terugwijzingen zijn, zoals hierna zal blijken, omstreden. Voorbeelden ervan bieden de volgende uitspraken.¹¹³

Rechtbank Alkmaar 27 februari 2008, LJN: BC6103: '[h]oewel verweerder er vooralsnog niet in is geslaagd de door hem in de uitspraak op bezwaar vastgesteld WOZ-waarde aannemelijk te maken, geldt hetzelfde voor de stelling van eiseres dat de WOZ-waarde dient te worden vastgesteld op [bedrag X]. Eiseres heeft ter onderbouwing

van haar standpunt weliswaar een taxatierapport overgelegd, maar de rechtbank kan daar geen doorslaggevende betekenis aan toekennen. Het taxatierapport biedt immers geen inzicht in de totstandkoming van de vastgestelde waarde (...). De rechtbank beschikt over onvoldoende aanknopingspunten om zelf de waarde van de onroerende zaak te bepalen. Zij zal verweerder daarom opdragen een nieuw besluit te nemen op het bezwaarschrift van eiseres (...). Volgt vernietiging wegens strijd met artikel 3:2 en 7:12, eerste lid, Awb en terugwijzing.

Rechtbank Almelo 7 maart 2007, LJN: BA0212: '[n]u dergelijke gegevens ontbreken, heeft verweerder naar het oordeel van de rechtbank (...) de door hem vastgestelde en verdedigde waarden van onroerende zaken [X] (...) niet aannemelijk gemaakt. Eiseres heeft niet aangegeven welke waarden zij voorstaat voor deze onroerende zaken. (...) De aan de rechtbank verstrekte gegevens zijn onvoldoende om de Woz-waarden van de hier aan de orde zijnde onroerende zaken vast te kunnen vaststellen. In het bijzonder ontbreken onderbouwende (markt)gegevens'. Volgt vernietiging van de bestreden uitspraak wegens strijd met artikel 7:12, eerste lid, Awb en terugwijzing.

Rechtbank Dordrecht 29 juli 2007, LJN: BB3131: de rechtbank is van oordeel dat de door verweerder genoemde referentiewoningen 'zonder nadere motivering niet vergelijkbaar zijn met eisers object. Het bestreden besluit is dan ook in strijd met het bepaalde in artikel 7:12, eerste lid, Awb, dat de beslissing op bezwaar dient te berusten op een deugdelijke motivering. De rechtbank kan zonder een nadere toelichting, waaruit blijkt in hoeverre rekening is gehouden met de verschillen tussen de referentiepanelen en eisers object, niet toekomen aan een inhoudelijke beoordeling, ten einde op grond van artikel 8:72, vierde lid, Awb, zelf in de zaak te voorzien'. Volgt vernietiging en terugwijzing. Het griffierecht wordt vergoed. Er zijn geen proceskosten.

Rechtbank Utrecht 20 september 2006, LJN: AZ0032: '[g]elet op de stukken en het verhandelde ter zitting is onvoldoende aannemelijk geworden dat [in het taxatierapport van verweerder] voldoende rekening is gehouden met de verschillen tussen de referentiewoningen en het object. De bestreden uitspraak is dan ook genomen in

¹¹³ Zie bijvoorbeeld ook Rechtbank Dordrecht 23 november 2007, LJN: BB8801; Rechtbank Dordrecht 22 december 2006, LJN: AZ8190; Rechtbank Rotterdam 9 januari 2006, LJN: AU9757; Rechtbank Rotterdam 30 maart 2006, LJN: AX2856; Rechtbank Utrecht 4 januari 2007, LJN: AZ5769. Zie ook de reeds in Evaluatie belastingrechtspraak in twee instanties, Eindrapport fase I, p. 52, vermelde uitspraken van Rechtbank Rotterdam 2 mei 2006, LJN: AX2157, en Rechtbank Zutphen 29 mei 2006, LJN: AX6312.

strijd met het bepaalde in artikel 3:2 Awb (...). Ook is de uitspraak in strijd met artikel 7:12, eerste lid, Awb (...). Volgt vernietiging en terugwijzing.

Deze handelwijze van de decentrale rechtbanken is door het hof 's-Hertogenbosch in een uitspraak van 21 juli 2007, principieel afgekeurd.¹¹⁴ Aanleiding voor de uitspraak van het hof was een uitspraak van de rechtbank Maastricht van 1 augustus 2006 (05/2462 WOZ), waarin deze de zaak had teruggewezen na te hebben vastgesteld dat de ambtenaar onvoldoende had gemotiveerd waarom bepaalde objecten als referentie-object waren opgevoerd, maar belanghebbende de door hem verdedigde waarde evenmin aannemelijk kon maken. Het hof overweegt onder expliciete verwijzing naar een arrest van de Hoge Raad uit 2006:

'[h]et hof stelt voorop dat daar waar een heffingsambtenaar er niet in slaagt de door hem verdedigde waarde van een onroerende zaak in beroep voldoende aannemelijk te maken, de rechter zelf – desgeraden na inwinning van een deskundigenbericht of na gebruikmaking van overige onderzoeksbevoegdheden – moet komen tot een vaststelling van de waarde (HR 6 oktober 2006, nr. 41.037, BNB 2007/28). Terugwijzing van de zaak naar de bezwaarfase behoort in beginsel niet plaats te vinden, tenzij de belanghebbende in zijn processele belangen zou worden geschaad als de rechter zelf in de zaak voorziet. De enkele omstandigheid dat de desbetreffende uitspraak op bezwaar niet of onvoldoende is gemotiveerd, levert in beginsel onvoldoende grond op voor het oordeel dat de belanghebbende door het achterwege blijven van terugwijzing in zijn processele belangen zou worden geschaad. Bijzondere omstandigheden op grond waarvan in dit geval afgeweken zou moeten worden van het hiervoor omschreven uitgangspunt, zijn gesteld noch gebleken. De rechtbank had zelf in de zaak moeten voorzien'.

In hun beantwoording van de vragenlijst stellen diverse decentrale rechtbanken impliciet of expliciet dat zij zich niet in het standpunt van het hof kunnen vinden. De rechtbank Utrecht stelt expliciet dat zij, anders dan het hof 's-Hertogenbosch, het zelf voorzien niet ziet als een verplichting. De recht-

bank 's-Hertogenbosch stelt dat men in een casus als die in de uitspraak van de Maastrichtse rechtbank, wel zal terugwijzen. De rechtbank Alkmaar stelt – vermoedelijk refererend aan de opvatting van het hof 's-Hertogenbosch – dat zij bij onvoldoende gegevens wel terugwijst 'en nooit een deskundige benoemt om de waarde vast te stellen'. De rechtbank Roermond wijst terug als de in de procedure ingebrachte informatie van dien aard is 'dat je een taxateur moet zijn om de waarde te kunnen vaststellen'. Volgens het hof 's-Hertogenbosch zou men dat moeten voorkomen', maar – zo meent deze rechtbank – 'een rechter is geen taxateur'. Los van deze opvattingen kan de vraag worden opgeworpen of het standpunt van het hof 's-Hertogenbosch werkelijk kan worden afgeleid uit het arrest van de Hoge Raad van 6 oktober 2006, waarnaar het hof ter onderbouwing expliciet verwijst.¹¹⁵ Volgens ons kan dat worden betwijfeld, omdat het betreffende arrest geen betrekking heeft op de kwestie of al dan niet kan worden teruggewezen.

Aanleiding tot het arrest is een uitspraak van hof 's-Hertogenbosch van 19 februari 2004 (nr. 01/0306). In deze WOZ-zaak heeft het hof na, te hebben vastgesteld dat het niet de overtuiging heeft gekregen dat het taxatierapport van de ene partij een betere benadering vormt van de gecorrigeerde vervangingswaarde van de onroerende zaak dan die van de andere partij, geoordeeld dat het 'derhalve' de waarde vaststelt op het gemiddelde van de door partijen voorgestane waarde. Dit oordeel wordt, volgens de Hoge Raad, op grond van de volgende overwegingen terecht bestreden.

'Indien het gebruik van het woord 'derhalve' is gebaseerd op de opvatting dat in een geval als [hiervoor] bedoeld [namelijk wanneer de benadering van de ene partij niet beter is dan die van de andere] de waarde moet worden gesteld op het gemiddelde van de door partijen voorgestane bedragen, berust het op een onjuiste rechtsopvatting. In een zodanig geval moet (cursivering auteurs) de rechter zelf – desgeraden na inwinning van een deskundigenbericht – komen tot een vaststelling van de waarde, welke niet noodzakelijkerwijs hoeft uit te komen op het gemiddelde'.

¹¹⁴ Hof 's-Hertogenbosch 21 juli 2007, LJN: BB1905.

¹¹⁵ HR 6 oktober 2006, BNB 2007/28, m.nt. Van Leijenhorst.

In een eerdere rechtspraak, onder meer in een arrest van 14 oktober 2005 had de Hoge Raad overigens al uitgemerkt welk criterium de rechter bij een waardevaststelling in de genoemde situatie wel moet hanteren, namelijk 'in goede justitie'.¹¹⁶ Toepassing van dit criterium kan leiden tot een waardevaststelling die het gemiddelde is tussen de standpunten van partijen, maar dat hoeft niet.

Uit de tweede zin van de geciteerde overweging – en vermoedelijk vooral uit het gecursiveerde woord 'moet' – leidt het hof 's-Hertogenbosch af dat de feitenrechter in de bedoelde situatie zelf in de zaak voorzien. Volgens ons ligt, gelet op de eerste zin van de overweging, een andere lezing echter meer voor de hand, namelijk dat de feitenrechter, als hij in de genoemde situatie zelf voorziet, niet gedwongen is om de waarde op het gemiddelde van door partijen voorgestane bedragen te stellen (zoals het hof van mening was), maar dat hij dan zelf moet komen tot een vaststelling van de waarde (welke niet noodzakelijkerwijs het gemiddelde is). 'Desgeraden' kan hij daartoe een deskundigenbericht inwinnen. Deze lezing ligt ons inziens meer voor de hand omdat de vraag of zelf voorzien had moeten worden voorzien in het geheel niet in geding is. Het hof in kwestie had immers al zelf in de zaak voorzien. Wat wel in geding is, is de vraag of het hof op juiste wijze zelf in de zaak heeft voorzien door uit te gaan van het gemiddelde van partijen. Volgens de Hoge Raad is dat niet het geval omdat de feitenrechter de waarde zelf moet vaststellen. Al met al zegt het arrest volgens ons weinig over de vraag of de feitenrechter in de genoemde omstandigheden al dan niet mag terugwijzen. Toekomstige rechtspraak van de Hoge Raad zal op dit punt duidelijkheid moeten scheppen. Om misverstanden te vermijden, met het voorgaande is niet gezegd dat wij het zouden toejuichen als decentrale rechtbanken WOZ-zaken, na vernietiging wegens schending van artikel 7:12 Awb, op grote schaal zouden terugwijzen. In het belang van een definitieve geschillenbeslechting is het wenselijk dat zij ook deze zaken zo veel mogelijk finaaf afdoen. In de volgende paragraaf zal blijken dat dit doorgaans ook het geval is.

5.4.3.2 Definitief afdoen

Zoals al opgemerkt in het begin van paragraaf 5.4.3.1 is definitieve afdoening bij de fiscale rechtbanken en – hoewel in iets minder mate – ook bij decentrale rechtbanken regel. Daarbij wordt eerst en vooral gebruik gemaakt van de bevoegdheid om zelf in de zaak te voorzien (artikel 8:72, vierde lid, Awb). Bij de toepassing van deze bevoegdheid worden dicta gehanteerd als de vermindering van een (naheffings)aanslag of boete tot een bepaalde hoogte, de vernietiging of herroeping van het besluit in primo (doorgaans aanslag of boete), de vaststelling van de WOZ-waarde op een lager bedrag, de vaststelling van het verlies op een bepaald bedrag (in een vennootschapsbelastingzaak) et cetera.¹¹⁷

Daarnaast ziet men steeds vaker de toepassing van de bevoegdheid om de rechtsgevolgen in stand te laten (artikel 8:72, derde lid, Awb). Deze bevoegdheid werd door sommige rechtbanken – vooral door de rechtbank Rotterdam – al toegepast voordat de Hoge Raad in zijn, in paragraaf 5.2.2.2 vermelde uitspraak van 16 februari 2007,¹¹⁸ op de mogelijkheden van artikel 8:72, derde lid, Awb wees.¹¹⁹ Na het arrest van de Hoge Raad wordt de bevoegdheid ook door andere rechtbanken toegepast.

De toepassing van beide bevoegdheden ziet men in de situaties, waarvan de Hoge Raad al heeft bepaald dat terugwijzing geboden kan zijn (hoorgebreken in bezwaar, ten onrechte niet-ontvankelijkverklaring van het bezwaar), maar waarbij hij tevens heeft aangegeven dat onder omstandigheden de zaak toch definitief kan worden afgedaan. Zie paragraaf 5.2.2.2 voor de desbetreffende omstandigheden. In de uitspraken die hiervoor in paragraaf 5.4.3.1 zijn vermeld, deden deze omstandigheden zich niet voor, in de hierna opgenomen uitspraken wel.

Rechtbank 's-Gravenhage 29 september 2006, LJN: AY9487: '[n]iet in geschil is dat eiser, ondanks zijn verzoek daartoe, niet is gehoord. Met betrekking tot de gevolgen die moeten worden verbonden aan schending van de

¹¹⁶ HR 14 oktober 2005, BNB 2005/378

¹¹⁷ Zie voor de gehanteerde dicta, Evaluatie belastingrechtspraak in twee instanties, Eindrapport fase I, p. 53-58.

¹¹⁸ HR 16 februari 2007, BNB 2007/166.

¹¹⁹ Vergelijk Evaluatie belastingrechtspraak in twee instanties, Eindrapport fase I, p. 52-53.

wettelijke bepalingen inzake het horen van een belastingplichtige in de bezwaarfase, heeft de Hoge Raad in zijn arrest van 18 april 2003, BNB 2003/267, een aantal regels gegeven.

Allereerste kan het zijn dat zich omstandigheden voordoen die ertoe noopten aan de wettelijke bepalingen inzake het horen voorbij te gaan. Verweerder heeft zodanige omstandigheden niet gesteld; ook anderszins is daarvan niet gebleken (...).

Voorts kan aan de schending van de wettelijke bepalingen inzake het horen voorbijgegaan worden als omtrent de van belang zijnde feiten en de waardering daarvan (uiteindelijk) geen verschil van mening meer bestaat en het geschil betrekking heeft op een aangelegenheid waarbij verweerder geen beleidsvrijheid heeft. In het onderhavige geval verschillen partijen in de bezwaarfase echter over diverse relevante feiten en de waardering daarvan van mening. Hieruit volgt dat eiser door de gang van zaken is benadeeld. Dit brengt mee dat het bestreden besluit voor vernietiging in aanmerking komt. Het beroep is mitsdien gegrond.

De rechtbank acht evenwel gronden aanwezig om onder toepassing van het bepaalde in artikel 8:72, derde lid, Awb te bepalen dat de rechtsgevolgen van het vernietigde besluit geheel in stand kunnen blijven. Zij overweegt daartoe als volgt (...). Het griffierecht wordt vergoed, de proceskosten niet omdat deze kosten niet zijn gemaakt.

Rechtbank Leeuwarden 13 juli 2006, 05/01864: in deze WOZ-zaak stelt de rechtbank vast dat het bezwaar ten onrechte niet-ontvankelijk is verklaard. De uitspraak op bezwaar wordt vernietigd. 'Nu de rechtbank ter zitting van 13 maart 2006 verweerder in de gelegenheid heeft gesteld de vastgestelde waarde alsnog te onderbouwen en eiser na deze zitting schriftelijk de gronden van zijn beroep nader heeft uiteengezet en de rechtbank hem verder de mogelijkheid heeft gegeven om ter zitting van 30 juni 2006 op de door verweerder gegeven schriftelijke onderbouwing te reageren, is de rechtbank van oordeel dat eiser niet wordt benadeeld doordat de rechtbank zelf in de zaak voorziet. Derhalve heeft de rechtbank aanleiding gezien om af te wijken van de regel dat verweerder, na vernietiging van zijn niet-ontvankelijkverklaring van het bezwaar, opnieuw op het bezwaar van eiser dient te beslissen'. Daarbij verwijst de rechtbank naar HR 9 juni

2006. De rechtbank beoordeelt het geschil vervolgens inhoudelijk en stelt de waarde in goede justitie vast op een bepaald bedrag. Aldus voorziet zij zelf in de zaak. Volgt vergoeding van griffierecht en proceskosten.

Rechtbank Zwolle/Lelystad 5 juli 2007, nr. AWB 06/1819, V-N 2007/53.7: in deze zaak heeft de inspecteur het bezwaar van eiser – naar het oordeel van de rechtbank – ten onrechte niet-ontvankelijk verklaard. Vervolgens beoordeelt de rechtbank de zaak inhoudelijk en stelt vast dat het bezwaar ongegrond had moeten worden verklaard. Aldus voorziet de rechtbank zelf in de zaak. Het griffierecht wordt vergoed. 'De rechtbank acht geen termen aanwezig voor het uitspreken van een proceskostenveroordeling'.

In de hierna opgenomen uitspraak is de vraag aan de orde of de rechtbank zelf kan voorzien in geval het beroep is gericht tegen het niet tijdig beslissen op bezwaar en de uitspraak op bezwaar nog steeds niet is genomen. In de omstandigheden van het geval beantwoordt de rechtbank Arnhem deze vraag bevestigend.

Rechtbank Arnhem 20 juni 2006, LJN: AY1707: verweerder heeft nog geen uitspraak op bezwaar gedaan terwijl de bezwaartermijn is overschreden. Eisers beroep tegen het niet tijdig beslissen is derhalve gegrond. 'Eiser heeft in het beroepschrift aan de rechtbank verzocht om zelf in de zaak te voorzien, nu uit de in andere zaken gedane uitspraken op bezwaar blijkt dat verweerder niet terugkomt op de ingenomen standpunten. Tijdens de zitting heeft eiser dit verzoek ingetrokken en verzocht om terugwijzing van de zaak. De rechtbank wijst dit verzoek echter af en zal zelf in de zaak voorzien. De zaak is thans immers inhoudelijk volledig bepleit door beide partijen en niet valt in te zien wat het belang van eiser bij een terugwijzing is, anders dan (het niet in rechte te beschermen belang van) vertraging van de procedure'. Vervolgens behandelt de rechtbank de zaak inhoudelijk, waarbij zij oordeelt dat de navorderingsaanslagen terecht zijn opgelegd. Wel moeten de opgelegde boetes/verhogingen wegens overschrijding van de redelijke termijn worden verlaagd tot bedrag X. Het voorgaande leidt tot gegrondverklaring van het beroep tegen het niet tijdig nemen van de beslissing op bezwaar, gegrondverklaring van het bezwaar

(waarop nog niet is beslist) voor zover dat is gericht tegen de verhogingen en kwijtschelding van de verhogingen tot bedrag X. Het griffierecht en de proceskosten worden vergoed.

In paragraaf 5.4.2 is aangegeven dat fiscale rechtbanken soms en decentrale rechtbanken met enige regelmaat uitspraken op bezwaar vernietigen omdat zij onvoldoende zorgvuldig zijn voorbereid (strijd met artikel 3:2 Awb) en/of niet deugdelijk zijn gemotiveerd (artikel 7:12 Awb). Soms – vooral door decentrale rechtbanken – wordt de zaak vervolgens teruggewezen naar de inspecteur. Zie voor voorbeelden paragraaf 5.4.3.1. Meestal wordt de zaak echter met behulp van de bevoegdheden van artikel 8:72 Awb definitief afgedaan. Heeft eiser ook materieel (ten dele) gelijk, dan wordt met toepassing van artikel 8:72, vierde lid, Awb, zelf in de zaak voorzien.¹²⁰

Rechtbank Utrecht 24 september 2007, LJN: BB6023: in deze zaak heeft verweerder de rechtbank, nadat het onderzoek ter zitting was geschorst, bericht dat bij de waardering het koetshuis ten onrechte als een woonhuis is beschouwd en dat bij de waardering onvoldoende rekening is gehouden met de beperkingen die uit het bestemmingsplan voortvloeien voor het gebruik van deze opstal. 'De rechtbank is van oordeel dat de bestreden uitspraak op bezwaar dan ook is genomen in strijd met het bepaalde in artikel 7:12, eerste lid, Awb dat een beslissing op bezwaar dient te berusten op een deugdelijke motivering'. Volgt gegrondverklaring van het beroep en vernietiging. 'De rechtbank ziet zich vervolgens voor de vraag gesteld of er aanleiding bestaat om met toepassing van artikel 8:72, vierde lid, Awb zelf in de zaak te voorzien door de waarde van het object zelf vast te stellen'. Vervolgens beoordeelt de rechtbank de zaak inhoudelijk waarbij zij vaststelt dat noch verweerder noch eiser de door hen gestelde waarde aannemelijk heeft gemaakt. Vervolgens voorziet zij – op gemotiveerde wijze – zelf in de zaak door de waarde op een bepaald bedrag vast te stellen.

Rechtbank Alkmaar 13 juni 2007, LJN: BA9540: '[u]it de uitspraak op bezwaar blijkt (...) niet waarom verweerder

(...) is gekomen tot een neerwaartse bijstelling van de WOZ-waarde van eisers woning van [bepaald bedrag] tot een [lager bedrag]. Alleen al daarom komt de uitspraak op bezwaar wegens strijd met artikel 7:12, eerste lid, Awb neergelegde motiveringsbeginsel voor vernietiging in aanmerking. (...) Het beroep is dus gegrond en de uitspraak op bezwaar zal worden vernietigd. Om te komen tot een finale geschillenbeslechting van het geschil zal de rechtbank hierna beoordelen of de rechtsgevolgen van de vernietigde uitspraak op bezwaar in stand kunnen worden gelaten of dat de rechtbank zelf in de zaak kan voorzien door een nieuwe waarde vast te stellen'. De rechtbank beoordeelt de zaak inhoudelijk en komt tot een WOZ-waarde die lager is dan die in de uitspraak op bezwaar. Aldus wordt zelf in de zaak voorzien.

Rechtbank Alkmaar 12 december 2007, LJN: BC0616: verweerder heeft ter onderbouwing van de WOZ-waarde van een woning ten onrechte woningen gebruikt die geen bedrijfswoning zijn. De bestreden uitspraak wordt daarom vernietigd wegens strijd met artikel 3:2 en 7:12 Awb. Vervolgens beoordeelt de rechtbank de waarde inhoudelijk en komt – mede naar aanleiding van een taxatierapport van de kant van de eiser – tot een bepaald bedrag. Met toepassing van artikel 8:72, vierde lid, Awb wordt de WOZ-waarde aldus vastgesteld.

Rechtbank 's-Gravenhage 23 november 2006, LJN: AZ4334: verweerder heeft bij de berekening van de verschuldigde omzetbelasting de bewijslast ten onrechte (indirect) omgekeerd. Daarom is het bedrag van de verschuldigde omzetbelasting 'onvoldoende onderbouwd' en 'dient het beroep gegrond te worden verklaard wegens strijd met het bepaalde in artikel 7:12 Awb'. Vervolgens beoordeelt de rechtbank de zaak inhoudelijk, waarbij wordt uitgegaan van diverse feiten 'die niet in geschil zijn' en stelt vast dat de naheffingsaanslag omzetbelasting moet worden verminderd tot een bepaald bedrag. Aldus wordt zelf in de zaak voorzien.

Leidt de inhoudelijke toetsing van de – wegens strijd met artikel 3:2 en/of 7:12 Awb vernietigde – uitspraak op bezwaar tot het oordeel dat de uitspraak materieel correct is, dan laat de rechtbank met toepassing van artikel 8:72, derde lid, Awb,

¹²⁰ Zie voor andere uitspraken waarin de rechtbank, na vernietiging wegens strijd met artikel 3:2 en/of 7:12 Awb, zelf in de zaak voorziet, Rechtbank Utrecht 6 juli 2007, LJN: BA9026; Rechtbank 's-Gravenhage 7 september 2007, LJN: BC2580.

de rechtsgevolgen van de uitspraak in stand. Deze handelwijze is in fase I reeds gesignaleerd in een aantal uitspraken van de rechtbank Rotterdam,¹²¹ maar ziet men ook in uitspraken van andere decentrale rechtbanken en van sommige fiscale rechtbanken, bijvoorbeeld in de volgende.¹²²

Rechtbank 's-Gravenhage 5 april 2007, LJN: BA3840: omdat 'verweerder, zoals hij ook ter zitting heeft erkend, in de uitspraak op bezwaar aan de door eiseres in haar bezwaar aangevoerde argumenten voorbij is gegaan' berust de uitspraak niet op een deugdelijke motivering en is deze in strijd met artikel 7:12 Awb. De bestreden uitspraak op bezwaar kan niet in stand blijven. 'De rechtbank ziet aanleiding om met toepassing van artikel 8:72, derde lid, Awb de rechtsgevolgen van de uitspraak in stand te laten. Dienaangaande overweegt zij het volgende. (...)'

Rechtbank Arnhem 6 juni 2006, LJN: BB8775: '[d]e rechtbank is (...) met eiser van oordeel dat verweerder in zijn motivering ten onrechte is voorbij gegaan aan het bezwaar van eiser (...). De rechtbank stelt vast dat verweerder, gelet op het vorenstaande, niet aan dat vereiste [van een deugdelijke motivering] heeft voldaan. De rechtbank verklaart het beroep dan ook gegrond wegens strijd met artikel 7:12 Awb. Wel ziet de rechtbank aanleiding om de rechtsgevolgen van het bestreden besluit in stand te laten. De rechtbank overweegt hiertoe als volgt. (...)'

Rechtbank Alkmaar 21 november 2007, LJN: BB9673: '[d]e rechtbank is van oordeel dat de uitspraak op bezwaar niet deugdelijk is gemotiveerd en overweegt daartoe het volgende. (...) Verweerder heeft eiseres (...) niet eerder dan in de beroepsfase de benodigde informatie geboden om te kunnen vaststellen hoe de WOZ-waarde van haar object is vastgesteld. Gelet hierop komt de uitspraak op bezwaar voor vernietiging in aanmerking wegens strijd met het motiveringsbeginsel, zoals dat is neergelegd in artikel 7:12 Awb. Het beroep is dan ook gegrond. De rechtbank zal vervolgens – om te komen tot

een definitieve beslissing over het geschil tussen partijen – nagaan of er mogelijkheden zijn om met toepassing van artikel 8:72 Awb de rechtsgevolgen van de uitspraak op bezwaar in stand te laten of zelf in de zaak te voorzien.' Vervolgens beoordeelt de rechtbank de zaak en stelt vast dat verweerder in de beroepsfase afdoende heeft bewezen dat de WOZ-waarde van het object niet te hoog is vastgesteld. Met toepassing van artikel 8:72, derde lid, Awb, worden de rechtsgevolgen van het vernietigde besluit in stand gelaten.

Rechtbank Zwolle-Lelystad 27 juli 2006, LJN: AY8786: de rechtbank stelt eerst vast dat de WOZ-waarde, gelet op een taxatierapport dat verweerder pas in de beroepsfase heeft ingebracht, correct is vastgesteld. 'Nu eisers echter een beroepsprocedure hebben moeten voeren teneinde het hierbovenvermelde te achterhalen en duidelijkheid te krijgen omtrent de totstandkoming van de waardering van hun onroerende zaken, is de rechtbank van oordeel dat de motivering van de uitspraken op bezwaar tekortschoot. Op grond hiervan worden de uitspraken op bezwaar vernietigd. Gelet op echter hetgeen hierboven overwogen is, ziet de rechtbank aanleiding de rechtsgevolgen van de vernietigde uitspraken in stand te laten, onder toepassing van het bepaalde in artikel 8:72, derde lid, Awb'.

In alle hiervoor genoemde uitspraken wordt, omdat het beroep gegrond is verklaard, het griffierecht vergoed. Hetzelfde geldt voor de proceskosten voor zover die zijn gemaakt. Daarmee heeft deze route – waarbij de uitspraak op bezwaar wordt vernietigd en de rechtsgevolgen in stand worden gelaten – voor de belastingplichtige voordelen boven de kale ongegrondverklaring waartoe de rechtbank Breda en (in sommige uitspraken) de rechtbank Arnhem in de in paragraaf 5.4.2 vermelde zaken komen, omdat zij van mening zijn dat een inhoudelijk correcte uitspraak op bezwaar niet mag worden vernietigd wegens strijd met artikel 3:2 en/of 7:12 Awb.

¹²¹ Vergelijk Evaluatie belastingrechtspraak in twee instanties, Eindrapport fase I, p. 52-53, en de daar vermelde uitspraken van de rechtbank Rotterdam. Zie ook Rechtbank Rotterdam 6 juli 2006, LJN: AY4939.

¹²² Zie ook Rechtbank Arnhem 11 december 2007, LJN: BB9830; Rechtbank Arnhem 31 mei 2007, LJN: BA8958; Rechtbank Alkmaar 22 oktober 2007, LJN: BB9103; Rechtbank Alkmaar 10 januari 2008, LJN: BC4175.

5.5 Slotbeschouwing

Het beeld dat in paragraaf 5.2.2 is geschetst van de rechtspraak van de Hoge Raad onder de Awb, ziet men terug in de fiscale rechtspraak van de rechtbanken. Materieel wijkt dit beeld niet zo heel veel af van de fiscale geschillenbeslechting in het pre-Awb-tijdperk: materiële en definitieve afdoening staan nog steeds voorop. Wel geschiedt dit nu op een Awb-conforme wijze. Dit betekent dat formele bestuurlijke fouten anders dan in het pre-Awb-tijdperk thans wel worden benoemd en – tenzij ze worden gepasseerd met behulp van artikel 6:22 Awb – reden zijn voor vernietiging van de bestreden uitspraak. Vervolgens wordt de zaak in de regel echter definitief afgedaan doordat de rechter de rechtsgevolgen van de vernietigde uitspraak in stand laat of zelf in de zaak voorziet. Opvallend is dat de rechtbanken in dit proces op een aantal punten voorop lopen. Zo paste een aantal van hen de bevoegdheid om de rechtsgevolgen van een vernietigd besluit in stand te laten (artikel 8:72, derde lid, Awb) al toe voordat de Hoge Raad op deze mogelijkheid had gewezen. Hun ervaringen met deze bepaling in het niet-fiscale bestuursrecht zullen daarbij ongetwijfeld een inspiratiebron zijn geweest. Zoals op diverse plaatsen aangegeven – onder meer in paragraaf 5.3.3 – heeft de toepassing van deze bepaling in geval van bestuurlijke gebreken die uiteindelijk geen invloed hebben op de inhoud van het bestreden besluit, voor de belastingplichtige voordelen boven het met behulp van artikel 6:22 Awb of anderszins passeren van deze gebreken bij zowel de vergoeding van griffierecht en proceskosten als voor een eventuele schadevergoedingsclaim. Een ander punt waarbij vooral de decentrale rechtbanken voorop lopen is dat zij regelmatig vernietigen wegens schending van artikel 3:2 en/of 7:12 Awb. Dat in het fiscale recht wegens schending van deze bepalingen überhaupt mag worden vernietigd, is door de Hoge Raad nog niet uitgemakt. Anders dan sommige fiscale rechtbanken menen op grond van rechtspraak van de Hoge Raad uit het pre-Awb-tijdperk (paragraaf 5.4.2),

achten wij dit op zichzelf niet problematisch. In alle zaken waarin een dergelijke vernietiging aan de orde is – doorgaans gaat het om WOZ-zaken – staat vast dat de uitspraak op bezwaar is genomen in strijd met (een van) beide bepalingen en komt verweerder pas in beroep bij de rechter met een serieuze onderbouwing van deze uitspraak (de WOZ-waarde), bijvoorbeeld door het inbrengen van nieuw taxatierapport. Hoewel deze onderbouwing uiteindelijk reden kan zijn om de uitspraak op bezwaar materieel overeind te laten, heeft de belastingplichtige inmiddels wel een beroepsprocedure moeten voeren ten einde een deugdelijke onderbouwing van de gemeente-ambtenaar te krijgen. In dat geval past het om de schending van de genoemde artikelen wel te sanctioneren met een gegrondverklaring van het beroep en een vernietiging van de uitspraak vanwege de al genoemde voordelen op het punt van griffierecht, proceskosten en schadevergoeding. Hiervoor is al opgemerkt dat bij de rechtbanken definitieve afdoening regel is. Bij de fiscale rechtbanken is terugwijzing hoge uitzondering en ziet men dit vrijwel alleen in de situaties waarvan de Hoge Raad reeds heeft uitgemaakt dat terugwijzing geboden kan zijn. Bij de decentrale rechtbanken komt terugwijzing wat vaker voor en wel vooral ook als een uitspraak op bezwaar niet deugdelijk is gemotiveerd, maar de belastingplichtige zijn standpunt evenmin aannemelijk heeft gemaakt en de feiten van de zaak te onduidelijk zijn om deze definitief af te doen. Hoewel wij in paragraaf 5.4.3.1 het standpunt hebben ingenomen dat deze handelwijze niet in strijd is met de rechtspraak van de Hoge Raad tot nu toe, juichen wij haar ook niet zonder mee toe. Vanwege het belang van een definitieve afdoening moet terugwijzing in elk geval hoge uitzondering blijven. Overigens verwachten wij dat terugwijzing om deze reden in de toekomst zal afnemen omdat de ervaring met de fiscale rechtspraak toeneemt. Een tendens in deze richting is door de decentrale rechtbanken Rotterdam en Utrecht al gesignaleerd in hun reactie op de vragenlijst in fase II (paragraaf 5.4.1).

Door deze kritische noot moet niet uit zicht raken dat het algemeen oordeel over de wijze waarop de rechtbanken in fiscale zaken tot definitieve geschillenbeslechting komen zonder meer positief is. Juist op dit punt heeft de mix tussen de fiscale en de algemeen-bestuursrechtelijke benadering goed uitgepakt.

Over de auteurs

Prof. mr. Rob Widdershoven is als hoogleraar Europees bestuursrecht verbonden aan het Instituut voor Staats- en Bestuursrecht van de Universiteit Utrecht en raadsheer-plaatsvervanger bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

Mr. Maartje Verhoeven is als assistent in opleiding verbonden aan het Europa Instituut en het Instituut voor Staats- en Bestuursrecht van de Universiteit Utrecht.

Mr. Rolf Ortlep is als assistent in opleiding verbonden aan het Instituut voor Staats- en Bestuursrecht van de Universiteit Utrecht.

Anoeska Buijze is als student-assistent verbonden aan het Instituut voor Staats- en Bestuursrecht van de Universiteit Utrecht.

Prof. mr. Harrie van Mens is als hoogleraar belastingrecht verbonden aan de disciplinegroep Fiscaal Recht van de universiteit Utrecht en is advocaat en senior partner bij Advocatenkantoor Van Mens en Wisselink.

Mr. Diana van Hout is als universitair docent verbonden aan de disciplinegroep Fiscaal Recht van de Universiteit Utrecht.

Bijlage 1

Vragenlijst rechtbanken OBER 5

N.b. In de vragenlijst wordt gerefereerd aan de situatie ten tijde van de interviews die in fase 1 met alle fiscale rechtbanken zijn gehouden. De rechtbanken is gevraagd om aan te geven in hoeverre de situatie ten opzichte van fase 1 is gewijzigd.

De hiernavolgende vragenlijst betreft als voorbeeld de update-vragenlijst voor de rechtbank Arnhem.

1. Wijzigingen ten opzichte van de situatie eind 2005

a. Samenstelling

Blijkens het interview van eind 2005 heeft uw rechtbank zowel voor wat betreft de rechters als de ondersteuning gekozen voor een gemengde samenstelling van personen met een fiscale en algemeen-bestuursrechtelijke achtergrond.

Hebben zich op dit punt veranderingen voorgedaan?

b. Werkwijze

Blijkens het interview van eind 2005 heeft uw rechtbank gekozen voor een 'bedrijfsmatige', zaaksgericte aanpak. Typisch voor deze aanpak is de strakke hantering van procestermijnen, het slechts bij uitzondering verlenen van uitstel aan partijen en het 'ontmoedigen' van het formele repliek- en dupliektraject.

Hebben zich op deze punten veranderingen voorgedaan?

c. Procesrechtelijke aanpak

Bij de invoering van de belastingrechtspraak in twee instanties bestond de verwachting – en bij sommigen de vrees – dat de rechtbanken vanwege hun Awb-achtergrond zich relatief streng zouden opstellen tegenover laat in de procedure aangevoerde gronden en ingebrachte stukken en relatief vaker zouden terugwijzen naar de inspecteur (en niet zelf in de zaak zouden voorzien).

Tijdens het interview van eind 2005 heeft u gesteld dat uw rechtbank ten aanzien van laat ingediende stukken (buiten de termijn van artikel 8:58 Awb of ter zitting) en laat aangevoerde gronden een relatief strak 'beleid' overwoog.

Heeft u dit 'beleid' daadwerkelijk toegepast? Zo ja, welke uitspraken kunnen als illustratie hiervan worden genoemd? Zo neen, welke uitspraken kunnen als illustratie hiervan worden genoemd?

Tijdens het interview van eind 2005 heeft u gesteld dat uw rechtbank in de regel wel zelf in de zaak zou voorzien. Uit de analyse van de rechtbank-uitspraken in eerste fase van het onderzoek is gebleken dat alle fiscale rechtbanken deze lijn volgen.

Wordt dit beleid (in de regel zelf voorzien) nog steeds gehanteerd? In welke gevallen wijst u wel terug naar de inspecteur? Kunt u uitspraken noemen waarin u heeft teruggewezen?

2. Knelpunten en oplossingen

Ten tijde van de interviews waren de meeste rechtbanken net begonnen met het afdoen van zaken en deden zich op dit punt nog geen noemenswaardige problemen voor. Inmiddels hoort men geluiden dat de instroom van zaken beduidend hoger is dan verwacht en dat daardoor stuwmeren dreigen te ontstaan.

Heeft uw rechtbank te maken met een onverwacht hoge instroom van zaken? Kunt u deze instroom nog 'managen'? Doen zich op dit punt of op andere punten bij de afhandeling van zaken knelpunten voor? Welke maatregelen heeft uw rechtbank getroffen om eventuele problemen het hoofd te bieden?

3. Waardering van de appelrechtspraak

Inmiddels is ook de appelrechtspraak van de hoven op gang gekomen.

Neemt u kennis van de appeluitspraken van 'uw' hof en/of van de andere hoven? Worden deze besproken binnen de fiscale sector? Hebben appeluitspraken geleid tot maatregelen? Zo ja, welke? Hoe waardeert u het aantal gegronde appellens voor uw rechtbank (conform de verwachtingen, lager/hoger dan verwacht)?

Voor de aanpak van appelzaken kan een gerechtshof kiezen uit twee ideaaltypen. Het hof kan – althans blijkens zijn uitspraak – het appelgeschil geheel los van de rechtbank-uitspraak opnieuw beoordelen. Komt het tot hetzelfde oordeel als de rechtbank dan wordt de uitspraak van de rechtbank bevestigd. Zo niet, dan wordt deze vernietigd. Deze aanpak duiden wij aan als 'herhalingsaanpak'. Het hof kan er ook voor kiezen om de beoordeling zo veel mogelijk (voorzover in appel geen nova zijn ingebracht) via de de rechtbank-uitspraak te laten geschieden. Bij deze aanpak – hierna aangeduid met 'controle-aanpak' – geeft het hof expliciet aan waarom de rechtbank een bepaald geschilpunt correct of incorrect heeft beoordeeld.

Uit een eerste analyse van de hofuitspraken is gebleken dat tussen en binnen de hoven op het punt van aanpak verschillen voorkomen. In de ene uitspraak kiest men voor de herhalingsaanpak, in de andere meer voor de controle-aanpak.

Wat heeft uw voorkeur voor de aanpak van de hoven, de herhalingsaanpak of de controle-aanpak? Hoe waardeert u – gelet hierop – tot nu toe de appelrechtspraak van 'uw' hof?

4. Overige opmerkingen

Heeft u zelf nog opmerkingen of aanvullingen?

Bedankt voor uw medewerking.

Bijlage 2

Vragenlijst rechtbanken OBER 19

Een team van de faculteit Rechtsgeleerdheid van de Universiteit Utrecht doet in opdracht van de Raad voor de rechtspraak onderzoek naar de invoering van rechtspraak in twee feitelijke instanties in belastingzaken. De eerste fase van het onderzoek heeft geleid tot het rapport 'Evaluatie belastingrechtspraak in twee instanties, Eindrapport fase 1' (Raad voor de rechtspraak, Research Memoranda, nr. 3, jaargang 2, 2006). In dit rapport is vooral aandacht besteed aan de 5 rechtbanken die belast zijn met rijksbelastingen, en maar aan 3 rechtbanken (Rotterdam, Utrecht, Zutphen) die belast zijn met decentrale belastingen. Inmiddels is de tweede fase van het onderzoek van start gegaan. In deze fase wordt behalve aan de appelrechtspraak ook aandacht besteed aan de organisatie, de feitelijke gang van zaken en opvattingen bij de *decentrale rechtbanken*. Via deze vragenlijst willen de onderzoekers informatie met betrekking tot deze onderwerpen vergaren.

Bij welke rechtbank werkt u?

1. Samenstelling en organisatie

- a. *Hoe is de belastingrechtspraak in uw rechtbank georganiseerd? Is er een fiscale kamer of anderszins een vaste fiscale eenheid? Bij welke sector is de fiscale rechtspraak ondergebracht?*
- b. *Hoeveel rechters houden zich bezig met fiscale zaken, en wat is de achtergrond van de individuele rechters en hun ondersteuning (bestuursrechtelijk, fiscaalrechtelijk, of anders)? Maakt u gebruik van plaatsvervangers, en zo ja, hoeveel?*

2. Werkwijze

Volgens het tussenrapport fase I zouden de rechtbanken de behandeling van zaken in die zin bedrijfsmatiger aanpakken dan (voorheen) de hoven, dat zij de in de Procesregeling voorgeschreven termijnen tamelijk strikt hanteren en zittingsgericht werken. Het formele repleik- en dupliektraject wordt zoveel mogelijk vermeden.

- a. *Zou u de aanpak van uw rechtbank als zittingsgericht typeren? Licht alstublieft uw antwoord toe.*
- b. *Heeft u gekozen voor een strikte hantering van procestermijnen of wordt aan partijen onder omstandigheden (welke?) wel uitstel verleend.*
- c. *Hanteert u het beleid om het formele repleik- en dupliektraject zoveel mogelijk te voorkomen?*
- d. *Naar welke doorlooptijd streeft uw rechtbank voor de belastingzaken? En wordt deze doorlooptijd tot nu toe gehaald?*

3. Procesrechtelijke aanpak

Bij de invoering van de belastingrechtspraak in twee instanties bestond de verwachting – en bij sommigen de vrees – dat de rechtbanken vanwege hun Awb-achtergrond zich relatief streng zouden opstellen tegenover laat in de procedure aangevoerde gronden en ingebrachte stukken en relatief vaker zouden terugwijzen naar de inspecteur (en niet zelf in de zaak zouden voorzien).

a. Hoe gaat u om met te laat ingediende stukken (buiten de termijn van artikel 8:58 Awb of ter zitting) en laat aangevoerde gronden? Hanteert u een strak 'beleid', of niet?

Uit de analyse van de rechtbank-uitspraken in eerste fase van het onderzoek is gebleken dat de vijf rechtbanken die rijksbelastingen behandelen, in beginsel zelf in de zaak voorzien en slechts sporadisch de zaak terugwijzen naar de inspecteur.

b. Wordt in uitspraken van uw rechtbank ook als regel zelf in de zaak voorzien? In welke gevallen wijst u wel terug naar de inspecteur? Kunt u uitspraken noemen waarin u heeft teruggewezen?

c. Spelen bij uw rechtbank andere procesrechtelijke punten die voor het onderzoek van belang kunnen zijn?

4. Knelpunten en oplossingen

Ten tijde van de eerste fase van het onderzoek waren de meeste rechtbanken net begonnen met het afdoen van zaken en deden zich op van instroom nog geen noemenswaardige problemen voor. Inmiddels hoort men geluiden dat de instroom van zaken beduidend hoger is dan verwacht en dat daardoor stuwmeren dreigen te ontstaan.

Heeft uw rechtbank te maken met een onverwacht hoge instroom van zaken? Kunt u deze instroom nog 'managen'? Doen zich op dit punt of op andere punten bij de afhandeling van zaken knelpunten voor? Welke maatregelen heeft uw rechtbank getroffen om eventuele problemen het hoofd te bieden?

5. Rolopvatting van de rechtbank

a. Beschouwt u uzelf eerst en vooral als bestuursrechter of als fiscale (bestuurs)rechter?

b. Laat u zich in de rechtspraak leiden door de appel- en cassatierechtspraak van de fiscale rechters (hoven en Hoge Raad) of ook door de appelrechtspraak van de Afdeling bestuursrechtspraak of Centrale Raad van Beroep (welke van de twee?)

c. Stelt u zich regelmatig op de hoogte van de fiscale cassatierechtspraak van de Hoge Raad? Op welke wijze?

d. Wijkt u weleens bewust af van de fiscale appel- of cassatierechtspraak of bent u dat van plan? Zo ja bij welk(e) onderwerpen? Wat is het motief voor afwijking?

6. Waardering van de appelrechtspraak

Inmiddels is ook de appelrechtspraak van de hoven op gang gekomen.

a. Neemt u kennis van de appeluitspraken van 'uw' hof en/of van de andere hoven? Worden deze besproken binnen de fiscale sector? Hebben appeluitspraken geleid tot maatregelen? Zo ja, welke? Hoe waardeert u het aantal gegronde appellens voor uw rechtbank (conform de verwachtingen, lager/hoger dan verwacht)?

Voor de aanpak van appelzaken door een gerechtshof bestaan in beginsel drie mogelijkheden:

- De 'harde' controle-aanpak (zoals de Afdeling bestuursrechtspraak): in appel wordt aan de hand van de aangevoerde gronden beoordeeld of de rechtbank haar werk correct heeft gedaan en kunnen partijen in beginsel geen nieuwe gronden of nieuw bewijs inbrengen. Herkansing is geen functie van het appel.
- De gematigde controle-aanpak: in appel kunnen wel nieuwe gronden en bewijs worden ingebracht. Wel geschiedt de beoordeling door de hof zo veel mogelijk (voorzover geen nova zijn aangevoerd) via de rechtspraak-uitspraak en geeft het hof expliciet aan waarom de rechtbank een bepaald geschilpunt correct of incorrect heeft beoordeeld.
- De herhalingsaanpak: het hof beoordeelt het appelgeschil geheel los van de rechtbank-uitspraak. Komt het tot hetzelfde oordeel als de rechtbank dan wordt de uitspraak van de rechtbank bevestigd. Zo niet, dan wordt deze vernietigd. Daarbij wordt niet aangegeven waarom een rechtbank het al dan niet correct heeft gedaan. Nieuw bewijs en nieuwe gronden kunnen door partijen worden ingebracht.

Uit een eerste analyse van de hofuitspraken is gebleken dat tussen en binnen de hoven op het punt van aanpak verschillen voorkomen. In de ene uitspraak kiest men voor de herhalingsaanpak, in de andere meer voor de gematigde controle-aanpak. De harde controle-aanpak komt niet voor.

b. Wat heeft uw voorkeur voor de aanpak van de hoven, de herhalingsaanpak, de gematigde controle-aanpak of de harde controle-aanpak? Waarom? Hoe waardeert u – gelet hierop – tot nu toe de appelrechtspraak van 'uw' hof?

7. Overige opmerkingen

Heeft u zelf nog opmerkingen of aanvullingen?

Bedankt voor uw medewerking.

Bijlage 3

Aandachtspuntenlijst gesprekken met de gerechtshoven

Zoals u weet doet een team van de faculteit Rechtsgeleerdheid van de Universiteit Utrecht in opdracht van de Raad voor de rechtspraak onderzoek naar de invoering van rechtspraak in twee feitelijke instanties in belastingzaken. De eerste fase van het onderzoek heeft geleid tot het rapport 'Evaluatie belastingrechtspraak in twee instanties, Eindrapport fase 1' (Raad voor de rechtspraak, Research Memoranda, nr. 3, jaargang 2, 2006). In dit rapport is vooral aandacht besteed aan de wijze waarop de rechtbanken inhoud geven aan hun nieuwe taak en maar in beperkte mate aan de appelrechtspraak van de hoven. Inmiddels is de tweede fase van het onderzoek van start gegaan. In deze fase staat vooral de appelrechtspraak centraal. Daarbij komt onder andere aan de orde hoe de hoven de uitspraken van de rechtbanken waarderen en welke aanpak zij in appel hanteren. Om deze vragen te kunnen beantwoorden wordt cijfermatig onderzoek verricht bij de Raad voor de rechtspraak naar zaken als appelpercentage en de uitspraak van de hoven (appel gegrond/ongegrond). Verder zijn (en worden nog steeds) de – op rechtspraak.nl gepubliceerde – uitspraken van de hoven geanalyseerd. Ter aanvulling van de aldus vergaarde informatie zouden wij gaarne een gesprek hebben over de hiervoor genoemde vragen. Hierna treft u de aandachtspunten voor het gesprek aan. Bij de meeste vragen wordt een toelichting gegeven over de achtergrond van het aandachtspunt. Bij een enkele vraag wordt gerefereerd aan het gesprek dat in de eerste fase van het onderzoek met de hoven (eind 2005) heeft plaatsgevonden.

a. Organisatie

1. Hebben zich vergeleken met de situatie van eind 2005 in uw sector wijzigingen voorgedaan op het personele of organisatorische vlak? Beschikt u over plaatsvervangers?
2. Bestaat in uw ressort een ressortoverleg belastingzaken, waarin het desbetreffende hof en de rechtbanken binnen het ressort met enige regelmaat overleggen? Zo ja, welke onderwerpen staan op de agenda? Bestaan er andere vormen van informeel overleg tussen het hof en de rechtbanken?

b. De beoordeling van de uitspraken van de rechtbanken

Toelichting: hoewel de precieze cijfers nog moeten worden achterhaald bij de Raad voor de rechtspraak, kan op basis van de rechtspraak.nl gepubliceerde uitspraken van de hoven worden vastgesteld dat het appel regelmatig gegrond wordt verklaard (waarbij overigens wel verschillen lijken te bestaan tussen de hoven). Wat niet altijd duidelijk is, is op welk(e) punt(en) de uitspraak van de rechtbank precies te kort schoot. Was het feitenonderzoek onvolledig? Bestond er een juridisch verschil van inzicht? Kan de gegrondverklaring van het appel worden verklaard door nova? De volgende vragen beogen op dit punt helderheid te verschaffen.

Voorvraag: hoe beoordeelt u in het algemeen de kwaliteit van de uitstroom van de rechtbanken?

3. Kunt u een inschatting geven van de mate waarin het appel gegrond wordt verklaard om

een van de volgende redenen: a. onvolledig feitenonderzoek door de rechtbank; b. andere waardering van de feiten op grond van hetzelfde wettelijke kader; c. juridische verschil van inzicht ten aanzien van fiscaalrechtelijke aspecten; d. juridisch verschil van inzicht ten aanzien van de toepassing van de Algemene wet bestuursrecht; e. compromis tussen partijen hangende appel; f. andere redenen (welke?)

4. In welke mate kan de gegrondverklaring van het appel worden verklaard door nova die door partijen pas in appel zijn aangevoerd (nieuwe feiten, nieuwe beroepsgronden, interne compensatie in appel, uitdrukkelijk prijsgegeven stellingen)?
5. In welke mate hebben gegrondverklaringen te maken met de 'bedrijfsmatige' aanpak die veel rechtbanken hanteren? Typisch voor deze aanpak zijn: strikte hantering procestermijnen; voorkomen formeel repliek/dupliek-traject; (wellicht) strakkere hantering ten aanzien van laat (buiten de termijn van artikel 8:58 Awb of ter zitting) ingebrachte stukken.

c. Appelaanpak door de hoven

Toelichting: voor de aanpak van appelzaken door de hoven bestaan in beginsel drie mogelijkheden:

- De 'harde' controle-aanpak (zoals de Afdeling bestuursrechtspraak): in appel wordt aan de hand van de aangevoerde gronden beoordeeld of de rechtbank haar werk correct heeft gedaan en kunnen partijen in beginsel geen nieuwe gronden of nieuw bewijs inbrengen. Herkansing is geen functie van het appel.
- De gematigde controle-aanpak: in appel kunnen wel nieuwe gronden en bewijs worden ingebracht. Wel geschiedt de beoordeling door de hof zo veel mogelijk (voorzover geen nova zijn aangevoerd) via de rechtspraak-uitspraak en geeft het hof expliciet aan waarom de rechtbank een bepaald geschilpunt correct of incorrect heeft beoordeeld.
- De herhalingsaanpak: het hof beoordeelt het

appelgeschil geheel los van de rechtbank-uitspraak. Komt het tot hetzelfde oordeel als de rechtbank dan wordt de uitspraak van de rechtbank bevestigd. Zo niet, dan wordt deze vernietigd. Daarbij wordt niet aangegeven waarom een rechtbank het al dan niet correct heeft gedaan. Nieuw bewijs en nieuwe gronden kunnen door partijen worden ingebracht.

6. Welke aanpak wordt door uw hof gehanteerd? Bestaan daarover interne afspraken? Indien wisselende aanpakken worden gehanteerd, welke factoren spelen een rol om in een bepaalde zaak te kiezen voor een bepaalde aanpak?
7. Welke aanpak hanteert u met betrekking tot het feitenonderzoek? Doet u dit geheel over (los van de feitenvaststelling door de rechtbank)? Gaat u uit van de feitenvaststelling door de rechtbank voorzover die door partijen niet is bestreden? Indien u een wisselende aanpak hanteert, welke factoren spelen een rol bij de keuze voor een bepaalde aanpak?

d. Complexe belastingen

Toelichting: in de fiscale literatuur werd en wordt de stelling ingenomen dat de rechtbanken met name 'problemen' zouden hebben met complexe belastingen, mede omdat zaken daaromtrent niet heel vaak voorkomen. Tijdens de begeleidingscommissie van het onderzoek bleek dat over de vraag welke belastingen in de regel complex zijn (en welke minder complex) verschillend kan worden gedacht. Om toch iets te kunnen zeggen over de hiervoor vermelde stelling is in de commissie besloten om aan de diverse betrokkene bij de fiscale rechtspraak – onder meer de hoven – de vraag voor te leggen welke belasting zij in de regel complex/gemiddeld/niet complex achten.

8. Kunt u van de in de bijlage genoemde belastingen aangeven hoe u de complexiteit inschat? Indien gewenst, kunnen per hof twee lijsten worden ingevuld; een lijst volstaat echter ook.

Bijlage

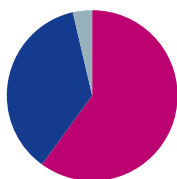
In deze bijlage wordt u gevraagd om van een aantal belastingen aan te geven of deze in de regel als complex, gemiddeld of gemakkelijk te kwalificeren zijn. Wij realiseren ons dat ook over een onderwerp dat in het algemeen gemakkelijk kan worden genoemd, er zaken kunnen zijn die erg complex zijn. Desalniettemin vragen wij u niet naar deze uitzonderingen, maar willen we graag uw algemene indruk weten van de gemiddelde complexiteit van deze belastingen.

| Rijksbelastingen | | | |
|---|---------------------|-----------------------|-------------------------|
| | In de regel complex | In de regel gemiddeld | In de regel gemakkelijk |
| BPM | | | |
| Douane | | | |
| Inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen | | | |
| Loonbelasting | | | |
| Motorrijtuigenbelasting | | | |
| Omzetbelasting | | | |
| Overdrachtsbelasting | | | |
| Successierechten | | | |
| Vennootschapsbelasting | | | |
| Wet arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen | | | |
| Lagere overheidsbelastingen | | | |
| | In de regel complex | In de regel gemiddeld | In de regel gemakkelijk |
| Afvalstoffenheffing | | | |
| Baatbelasting | | | |
| Bouwleges | | | |
| Parkeerbelasting | | | |
| Precariobelasting | | | |
| Rioolrechten | | | |
| Reinigingsrechten | | | |
| Waterschapsbelasting | | | |
| Wet waardering onroerende zaken (WOZ) | | | |

Bijlage 4

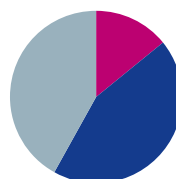
Doorlooptijden per rechtbank

Alkmaar 2006



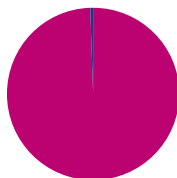
| | |
|---------------|-----------|
| < 12 maanden | 132 = 60% |
| 12-15 maanden | 80 = 36% |
| 15-24 maanden | 8 = 4% |
| > 24 maanden | 0 = 0% |

Alkmaar 2007



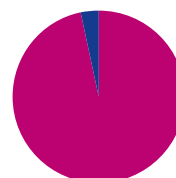
| | |
|---------------|-----------|
| < 12 maanden | 40 = 14% |
| 12-15 maanden | 124 = 44% |
| 15-24 maanden | 119 = 42% |
| > 24 maanden | 0 = 0% |

Almelo 2006



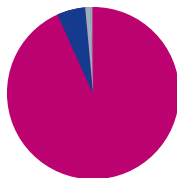
| | |
|---------------|-----------|
| < 12 maanden | 175 = 99% |
| 12-15 maanden | 1 = 1% |
| 15-24 maanden | 0 = 0% |
| > 24 maanden | 0 = 0% |

Almelo 2007



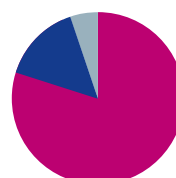
| | |
|---------------|----------|
| < 12 maanden | 58 = 97% |
| 12-15 maanden | 2 = 3% |
| 15-24 maanden | 0 = 0% |
| > 24 maanden | 0 = 0% |

Arnhem 2006



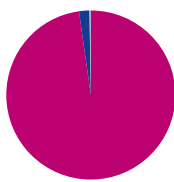
| | |
|---------------|------------|
| < 12 maanden | 1101 = 93% |
| 12-15 maanden | 60 = 5% |
| 15-24 maanden | 18 = 2% |
| > 24 maanden | 0 = 0% |

Arnhem 2007



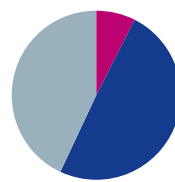
| | |
|---------------|-----------|
| < 12 maanden | 577 = 80% |
| 12-15 maanden | 106 = 15% |
| 15-24 maanden | 39 = 5% |
| > 24 maanden | 0 = 0% |

Den Bosch 2006



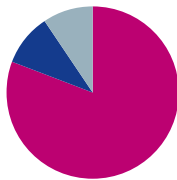
| | |
|---------------|-----------|
| < 12 maanden | 395 = 98% |
| 12-15 maanden | 8 = 2% |
| 15-24 maanden | 1 = 0% |
| > 24 maanden | 0 = 0% |

Den Bosch 2007



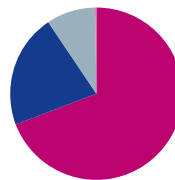
| | |
|---------------|-----------|
| < 12 maanden | 16 = 8% |
| 12-15 maanden | 105 = 49% |
| 15-24 maanden | 92 = 43% |
| > 24 maanden | 0 = 0% |

Breda 2006



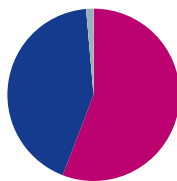
| | |
|---------------|-----------|
| < 12 maanden | 891 = 81% |
| 12-15 maanden | 110 = 10% |
| 15-24 maanden | 103 = 9% |
| > 24 maanden | 0 = 0% |

Breda 2007



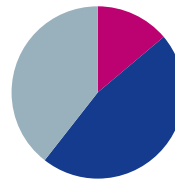
| | |
|---------------|-----------|
| < 12 maanden | 650 = 70% |
| 12-15 maanden | 202 = 21% |
| 15-24 maanden | 86 = 9% |
| > 24 maanden | 3 = 0% |

Dordrecht 2006



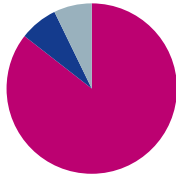
| | |
|---------------|----------|
| < 12 maanden | 39 = 56% |
| 12-15 maanden | 30 = 43% |
| 15-24 maanden | 1 = 1% |
| > 24 maanden | 0 = 0% |

Dordrecht 2007



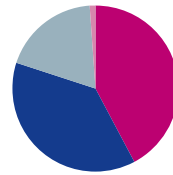
| | |
|---------------|----------|
| < 12 maanden | 18 = 14% |
| 12-15 maanden | 60 = 46% |
| 15-24 maanden | 51 = 40% |
| > 24 maanden | 0 = 0% |

Den Haag 2006



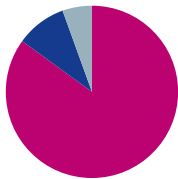
| | |
|-----------------|------------|
| ■ < 12 maanden | 1059 = 86% |
| ■ 12-15 maanden | 89 = 7% |
| ■ 15-24 maanden | 91 = 7% |
| ■ > 24 maanden | 0 = 0% |

Den Haag 2007



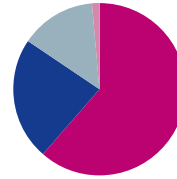
| | |
|-----------------|-----------|
| ■ < 12 maanden | 437 = 42% |
| ■ 12-15 maanden | 390 = 38% |
| ■ 15-24 maanden | 194 = 19% |
| ■ > 24 maanden | 11 = 1% |

Haarlem 2006



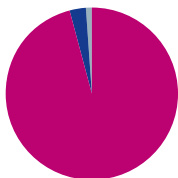
| | |
|-----------------|------------|
| ■ < 12 maanden | 1342 = 85% |
| ■ 12-15 maanden | 149 = 9% |
| ■ 15-24 maanden | 90 = 6% |
| ■ > 24 maanden | 0 = 0% |

Haarlem 2007



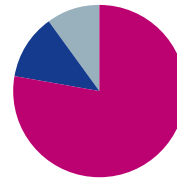
| | |
|-----------------|------------|
| ■ < 12 maanden | 1290 = 62% |
| ■ 12-15 maanden | 487 = 23% |
| ■ 15-24 maanden | 298 = 14% |
| ■ > 24 maanden | 31 = 1% |

Leeuwarden 2006



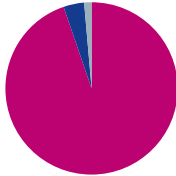
| | |
|-----------------|------------|
| ■ < 12 maanden | 1232 = 96% |
| ■ 12-15 maanden | 39 = 3% |
| ■ 15-24 maanden | 9 = 1% |
| ■ > 24 maanden | 0 = 0% |

Leeuwarden 2007



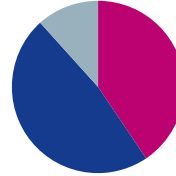
| | |
|-----------------|-----------|
| ■ < 12 maanden | 384 = 78% |
| ■ 12-15 maanden | 58 = 12% |
| ■ 15-24 maanden | 51 = 10% |
| ■ > 24 maanden | 1 = 0% |

Maastricht 2006



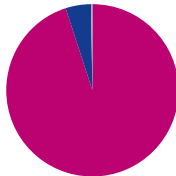
| | |
|-----------------|-----------|
| ■ < 12 maanden | 268 = 95% |
| ■ 12-15 maanden | 11 = 4% |
| ■ 15-24 maanden | 4 = 1% |
| ■ > 24 maanden | 0 = 0% |

Maastricht 2007



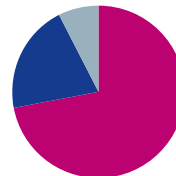
| | |
|-----------------|----------|
| ■ < 12 maanden | 72 = 40% |
| ■ 12-15 maanden | 85 = 48% |
| ■ 15-24 maanden | 21 = 12% |
| ■ > 24 maanden | 0 = 0% |

Middelburg 2006



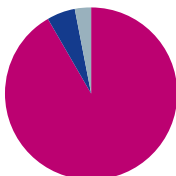
| | |
|-----------------|-----------|
| ■ < 12 maanden | 229 = 95% |
| ■ 12-15 maanden | 11 = 5% |
| ■ 15-24 maanden | 1 = 0% |
| ■ > 24 maanden | 0 = 0% |

Middelburg 2007



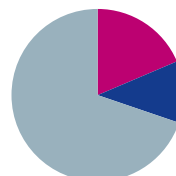
| | |
|-----------------|----------|
| ■ < 12 maanden | 97 = 72% |
| ■ 12-15 maanden | 28 = 21% |
| ■ 15-24 maanden | 10 = 7% |
| ■ > 24 maanden | 0 = 0% |

Roermond 2006



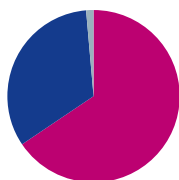
| | |
|-----------------|----------|
| ■ < 12 maanden | 88 = 92% |
| ■ 12-15 maanden | 5 = 5% |
| ■ 15-24 maanden | 3 = 3% |
| ■ > 24 maanden | 0 = 0% |

Roermond 2007



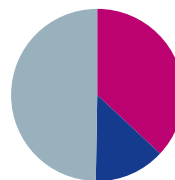
| | |
|-----------------|----------|
| ■ < 12 maanden | 19 = 19% |
| ■ 12-15 maanden | 12 = 12% |
| ■ 15-24 maanden | 71 = 69% |
| ■ > 24 maanden | 0 = 0% |

Rotterdam 2006



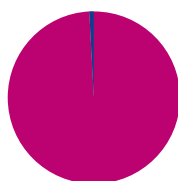
| | |
|-----------------|-----------|
| ■ < 12 maanden | 298 = 66% |
| ■ 12-15 maanden | 150 = 33% |
| ■ 15-24 maanden | 6 = 1% |
| ■ > 24 maanden | 0 = 0% |

Rotterdam 2007



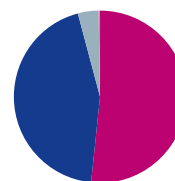
| | |
|-----------------|-----------|
| ■ < 12 maanden | 111 = 37% |
| ■ 12-15 maanden | 40 = 13% |
| ■ 15-24 maanden | 150 = 50% |
| ■ > 24 maanden | 0 = 0% |

Utrecht 2006



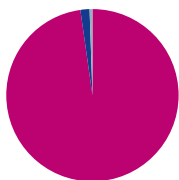
| | |
|-----------------|-----------|
| ■ < 12 maanden | 481 = 99% |
| ■ 12-15 maanden | 4 = 1% |
| ■ 15-24 maanden | 0 = 0% |
| ■ > 24 maanden | 0 = 0% |

Utrecht 2007



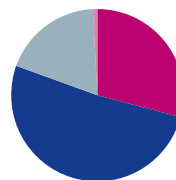
| | |
|-----------------|-----------|
| ■ < 12 maanden | 149 = 52% |
| ■ 12-15 maanden | 127 = 44% |
| ■ 15-24 maanden | 11 = 4% |
| ■ > 24 maanden | 1 = 0% |

Zutphen 2006



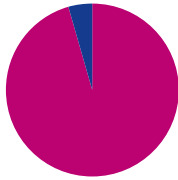
| | |
|-----------------|-----------|
| ■ < 12 maanden | 177 = 97% |
| ■ 12-15 maanden | 3 = 2% |
| ■ 15-24 maanden | 1 = 1% |
| ■ > 24 maanden | 0 = 0% |

Zutphen 2007



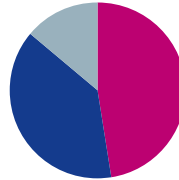
| | |
|-----------------|-----------|
| ■ < 12 maanden | 76 = 29% |
| ■ 12-15 maanden | 134 = 51% |
| ■ 15-24 maanden | 49 = 19% |
| ■ > 24 maanden | 2 = 1% |

Zwolle-Lelystad 2006



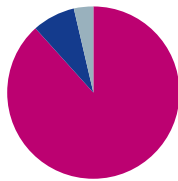
| | |
|-----------------|-----------|
| ■ < 12 maanden | 319 = 96% |
| ■ 12-15 maanden | 15 = 4% |
| ■ 15-24 maanden | 0 = 0% |
| ■ > 24 maanden | 0 = 0% |

Zwolle-Lelystad 2007



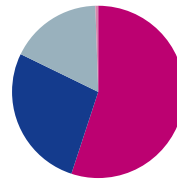
| | |
|-----------------|-----------|
| ■ < 12 maanden | 119 = 48% |
| ■ 12-15 maanden | 96 = 38% |
| ■ 15-24 maanden | 35 = 14% |
| ■ > 24 maanden | 0 = 0% |

Totaal 2006



| | |
|-----------------|------------|
| ■ < 12 maanden | 8226 = 88% |
| ■ 12-15 maanden | 765 = 8% |
| ■ 15-24 maanden | 336 = 4% |
| ■ > 24 maanden | 0 = 0% |

Totaal 2007



| | |
|-----------------|------------|
| ■ < 12 maanden | 4113 = 55% |
| ■ 12-15 maanden | 2056 = 27% |
| ■ 15-24 maanden | 1277 = 17% |
| ■ > 24 maanden | 49 = 1% |

Bijlage 5

Voorraden, doorlooptijden en complexiteit rechtbanken

Tabel 1 Voorraden

| | | |
|-------------------------------|-----|--------------|
| Totaal | 24% | (5766/24211) |
| Fiscale rechtbanken | | |
| Den Haag | 27% | 935/3452) |
| Arnhem | 15% | (368/2527) |
| Breda | 29% | (894/3102) |
| Haarlem | 30% | (1770/5942) |
| Leeuwarden | 13% | (291/2222) |
| Decentrale rechtbanken | | |
| Den Bosch | 46% | (571/1233) |
| Alkmaar | 22% | (152/682) |
| Almelo | 1% | (2/274) |
| Dordrecht | 30% | (89/295) |
| Maastricht | 18% | (104/573) |
| Middelburg | 1% | (5/397) |
| Roermond | 36% | (117/326) |
| Rotterdam | 20% | (195/1000) |
| Utrecht | 3% | (30/858) |
| Zutphen | 24% | (155/604) |
| Zwolle-Lelystad | 12% | (88/724) |

Tabel 2 Voorraden en complexiteit

| | % nog in voorraad 05-06 | | % in voorraad Den Haag | |
|--|-------------------------|---------------------|------------------------|-------------------|
| Totaal geïndiceerde belastingen | 24% | (5256/22075) | 26% | (841/3184) |
| Complex (> 2,4) | | | | |
| <i>Rijksbelastingen</i> | | | | |
| Vennootschapsbelasting | 47% | (298/532) | 65% | (79/122) |
| Successierechten | 55% | (64/116) | 38% | (13/34) |
| BPM | 39% | (82/211) | 29% | (7/24) |
| Loonbelasting | 42% | (158/380) | 41% | 47/114) |
| Omzetbelasting | 37% | (387/1044) | 37% | (85/228) |
| <i>Decentraal</i> | | | | |
| Baatbelasting | 54% | (70/130) | 100% | (7/7) |
| Waterschapslasten | 17% | (12/72) | 0% | (0/3) |
| Gemiddeld (tussen 1.6 en 2.4) | | | | |
| <i>Rijksbelastingen</i> | | | | |
| Overdrachtsbelasting | 31% | (32/102) | 35% | (7/20) |
| IB | 30% | (1623/5328) | 38% | (392/1024) |
| <i>Decentraal</i> | | | | |
| Precario | 59% | (41/71) | 89% | (8/9) |
| Niet complex (< 1,6) | | | | |
| <i>Rijksbelastingen</i> | | | | |
| WAZ | 54% | (248/463) | 38% | (16/42) |
| Motorrijtuigen | 35% | (117/330) | 17% | (12/70) |
| <i>Decentraal</i> | | | | |
| Rioolrechten | 39% | (70/178) | 29% | (2/7) |
| Afvalheffing | 17% | (30/179) | 0% | (0/15) |
| WOZ | 16% | (1754/11125) | 9% | (105/1157) |
| Reinigingsrechten | 11% | (5/46) | 0% | (0/1) |
| Leges | 27% | (88/315) | 29% | (4/14) |
| Parkeerbelasting | 11% | (160/1436) | 23% | (57/252) |
| Complex | 43% | (1088/2502) | 46% | (238/521) |
| Gemiddeld | 31% | (1696/5501) | 39% | (407/1053) |
| Niet complex | 18% | (2472/14072) | 12% | (196/1610) |

| % in voorraad Arnhem | | % in voorraad Breda | | % in voorraad Haarlem | | % in voorraad Leeuwarden | |
|----------------------|-------------------|---------------------|-------------------|-----------------------|--------------------|--------------------------|-------------------|
| 15% | (346/2305) | 27% | (771/2825) | 30% | (1596/5402) | 13% | (266/2086) |
| 30% | (31/105) | 59% | (91/155) | 38% | (85/225) | 50% | (12/24) |
| - | | 26% | (6/23) | 68% | (41/60) | 50% | (3/6) |
| 19% | (6/31) | 23% | (13/57) | 58% | (56/96) | 0% | (0/2) |
| 14% | (13/95) | 31% | (42/134) | 45% | (50/111) | 23% | (6/26) |
| 26% | (43/164) | 36% | (98/274) | 43% | (129/297) | 40% | (32/81) |
| 43% | (3/7) | 0% | (0/10) | 0% | (0/1) | 100% | (1/1) |
| 0% | (0/2) | 17% | (2/12) | 0% | (0/13) | 9% | (1/11) |
| 16% | (3/19) | 30% | (9/30) | 6% | (1/17) | 86% | (12/14) |
| 16% | (144/921) | 30% | (396/1309) | 24% | (528/1536) | 29% | (163/558) |
| - | | - | | 25% | (6/24) | - | |
| 21% | (13/62) | 58% | (65/112) | 67% | (143/215) | 34% | (11/32) |
| 7% | (6/86) | 23% | (16/69) | 44% | (76/172) | 21% | (7/33) |
| 77% | (46/60) | - | | 22% | (2/9) | 10% | (1/10) |
| 67% | (8/12) | 0% | (0/3) | 8% | (2/26) | 0% | (0/26) |
| 4% | (28/686) | 5% | (25/560) | 19% | (387/2010) | 1% | (17/1188) |
| 0% | (0/1) | - | | 10% | (2/20) | 0% | (0/12) |
| 6% | (1/17) | 7% | (2/27) | 14% | (9/66) | 0% | (0/20) |
| 0% | (0/21) | 12% | (6/49) | 17% | (62/373) | 0% | (0/42) |
| 23% | (97/424) | 39% | (252/652) | 46% | (378/819) | 36% | (55/151) |
| 16% | (147/940) | 30% | (405/1341) | 34% | (535/1577) | 31% | (175/572) |
| 11% | (102/941) | 14% | (114/832) | 23% | (683/3006) | 3% | (36/1363) |

Tabel 3 Doorlooptijden en complexiteit

| | hoven | rechtbanken | gemiddeld |
|--------------------------------------|-------|-------------|-----------|
| Complex (> 2,4) | | | |
| <i>Rijksbelastingen</i> | | | |
| Vennootschapsbelasting | 3 | 3 | 3 |
| Douanerechten | 3 | 3 | 3 |
| Successierechten | 3 | 2.8 | 2.9 |
| BPM | 2.4 | 2.8 | 2.6 |
| Loonbelasting | 2.6 | 2.5 | 2.55 |
| Omzetbelasting | 2.4 | 2.4 | 2.4 |
| <i>Decentraal</i> | | | |
| Baatbelasting | 2.8 | 2.8 | 2.8 |
| Waterschapslasten | 2.6 | 2.8 | 2.7 |
| Gemiddeld (tussen 1.6 en 2.4) | | | |
| <i>Rijksbelastingen</i> | | | |
| Overdrachtsbelasting | 2.3 | 2.3 | 2.3 |
| IB | 2.3 | 2.1 | 2.2 |
| <i>Decentraal</i> | | | |
| Precario | 1.6 | 2 | 1.8 |
| Niet complex (< 1,6) | | | |
| <i>Rijksbelastingen</i> | | | |
| WAZ | 1.6 | 1.1 | 1.35 |
| Motorrijtuigen | 1.3 | 1.4 | 1.35 |
| <i>Decentraal</i> | | | |
| Rioolrechten | 1.75 | 1.5 | 1.63 |
| Afvalheffing | 1.6 | 1.5 | 1.55 |
| WOZ | 1.6 | 1.3 | 1.45 |
| Reinigingsrechten | 1.5 | 1.3 | 1.4 |
| Leges | 1.4 | 1.3 | 1.35 |
| Parkeerbelasting | 1 | 1 | 1 |
| Complex | | | |
| Gemiddeld | | | |
| Niet complex | | | |

doorlooptijden van zaken afgedaan in 2006 en 2007:

| < 12 maanden | | 12-15 maanden | | 15-24 maanden | | > 24 maanden | |
|--------------|---------------------|---------------|---------------------|---------------|--------------------|--------------|------------------|
| 51% | (158/308) | 22% | (69/308) | 22% | (69/308) | 4% | (12/308) |
| - | | - | | - | | - | |
| 65% | (56/86) | 7% | (6/86) | 28% | (24/86) | 0% | (0/86) |
| 64% | (77/121) | 21% | (26/121) | 15% | (18/121) | 0% | (0/121) |
| 54% | (152/283) | 22% | (63/283) | 23% | (66/283) | 1% | (2/283) |
| 60% | (358/597) | 13% | (127/597) | 17% | (104/597) | 1% | (8/597) |
| 96% | (23/24) | 4% | (1/24) | 0% | (0/24) | 0% | (0/24) |
| 80% | (44/55) | 13% | (7/55) | 5% | (3/55) | 2% | (1/55) |
| 58% | (38/66) | 23% | (15/66) | 20% | (13/66) | 0% | (0/66) |
| 73% | (2333/3188) | 15% | (472/3188) | 11% | (366/3188) | 1% | (17/3188) |
| 47% | (8/17) | 46% | (8/17) | 6% | (1/17) | 0% | (0/17) |
| 60% | (124/208) | 23% | (48/208) | 17% | (36/208) | 0% | (0/208) |
| 79% | (199/252) | 10% | (26/252) | 10% | (26/252) | 0% | (1/252) |
| 80% | (79/99) | 9% | (9/99) | 10% | (10/99) | 1% | (1/99) |
| 62% | (85/138) | 30% | (41/138) | 9% | (12/138) | 0% | (0/138) |
| 76% | (6916/9090) | 17% | (1529/9090) | 7% | (642/9090) | 0% | (3/9090) |
| 70% | (26/37) | 22% | (8/37) | 5% | (2/37) | 3% | (1/37) |
| 76% | (141/185) | 9% | (16/185) | 15% | (28/185) | 0% | (0/185) |
| 77% | (789/1027) | 21% | (213/1027) | 2% | (24/1027) | 0% | (1/1027) |
| 59% | (876/1482) | 20% | (299/1482) | 19% | (284/1482) | 2% | (23/1482) |
| 73% | (2379/3271) | 15% | (495/3271) | 12% | (380/3271) | 1% | (17/3271) |
| 76% | (8359/11036) | 17% | (1890/11036) | 7% | (780/11036) | 0% | (7/11036) |

Bijlage 6

Hoger beroep tegen de uitspraak van de rechtbanken

Tabel 1

| Appelpercentages fiscale rechtbanken | |
|---|--------|
| Arnhem | 33,10% |
| Breda | 31,10% |
| Den Haag | 19,10% |
| Haarlem | 27,00% |
| Leeuwarden | 18,00% |
| Gemiddelde fiscale rechtbanken | 26,80% |

Tabel 2

| Appelpercentages decentrale rechtbanken | |
|--|--------|
| Den Bosch | 10,70% |
| Alkmaar | 6,40% |
| Almelo | 25,00% |
| Dordrecht | 19,90% |
| Maastricht | 13,40% |
| Middelburg | 11,20% |
| Roermond | 10,00% |
| Rotterdam | 10,20% |
| Utrecht | 13,80% |
| Zutphen | 13,40% |
| Zwolle-Lelystad | 12,90% |
| Gemiddelde decentrale rechtbanken | 12,50% |

Tabel 3

| Ingesteld hoger beroep, gesplitst naar belasting | uitspraken 1e aanleg | totale instroom | appel percentage | % gegrond verklaringen |
|---|-------------------------|--------------------|---------------------|---------------------------|
| <i>Rijksbelastingen</i> | | | | |
| Vennootschapsbelasting | 234 | 179 | 77% | 50% |
| Douanerechten | 432 | 45 | 10% | 75% |
| Successierechten | 52 | 47 | 90% | 19% |
| BPM | 129 | 74 | 57% | 13% |
| Loonbelasting | 222 | 111 | 50% | 53% |
| Omzetbelasting | 657 | 275 | 42% | 51% |
| Overdrachtsbelasting | 70 | 52 | 74% | 30% |
| IB | 3705 | 1373 | 37% | 35% |
| WAZ | 215 | 98 | 46% | 77% |
| Motorrijtuigen | 213 | 105 | 49% | 54% |
| Overige rijksbelastingen | 816 | 361 | 44% | 48% |
| Totaal rijksbelastingen | 6313 | 2675 | 44% | 39% |
| <i>Decentraal</i> | | | | |
| Baatbelasting | 60 | 48 | 80% | 8% |
| Waterschapslasten | 60 | 14 | 23% | - |
| Precario | 30 | 7 | 22% | 100% |
| Rioolrechten | 108 | 22 | 20% | 56% |
| Afvalheffing | 149 | 23 | 15% | 50% |
| WOZ | 9371 | 902 | 10% | 44% |
| Reinigingsrechten | 41 | 11 | 27% | 50% |
| Leges | 227 | 33 | 15% | 0% |
| Parkeerbelasting | 1276 | 146 | 11% | 32% |
| Overig decentraal | 720 | 148 | 21% | 37% |
| Totaal decentraal | 12042 | 1354 | 11% | 40% |
| Gegroepeerd naar complexiteit | | | | |
| complex | 1414 | 748 | 53% | 43% |
| gemiddeld | 3805 | 1432 | 38% | 35% |
| niet complex | 11600 | 1340 | 12% | 44% |

| instroom hof Arnhem | instroom hof Amsterdam | instroom hof Den Bosch | instroom hof Den Haag | instroom hof Leeuwarden |
|------------------------|---------------------------|---------------------------|--------------------------|----------------------------|
| 55 | 78 | 23 | 19 | 4 |
| | 45 | | | |
| 16 | 9 | 3 | 17 | 2 |
| 16 | 28 | 20 | 8 | 2 |
| 20 | 33 | 26 | 49 | 13 |
| 58 | 73 | 74 | 46 | 24 |
| 11 | 11 | 13 | 17 | 0 |
| 250 | 437 | 335 | 196 | 155 |
| 27 | 41 | 21 | 4 | 5 |
| 23 | 43 | 23 | 14 | 2 |
| 171 | 119 | 38 | 14 | 19 |
| 647 | 872 | 576 | 354 | 226 |
| | | | | |
| 33 | 0 | 15 | 0 | 0 |
| 0 | 13 | 1 | 0 | 0 |
| 2 | 4 | 0 | 1 | 0 |
| 4 | 6 | 3 | 8 | 1 |
| 8 | 5 | 2 | 4 | 4 |
| 189 | 272 | 190 | 165 | 86 |
| 0 | 1 | 0 | 6 | 4 |
| 5 | 12 | 9 | 3 | 4 |
| 9 | 65 | 17 | 51 | 4 |
| 37 | 24 | 19 | 57 | 11 |
| 287 | 402 | 256 | 295 | 114 |
| | | | | |
| 198 | 234 | 162 | 139 | 45 |
| 263 | 452 | 348 | 214 | 155 |
| 265 | 445 | 265 | 255 | 110 |

Bijlage 7

Uitkomsten per rechtbank

Tabel 1 Uitspraak rechtbanken

| Uitkomsten totaal | 2005 | 2006 | 2007 |
|------------------------------------|-------------|-------------|-------------|
| Gegroundverklaring | 557 | 3595 | 3033 |
| Gegroundverklaring buiten zitting | 3 | 125 | 178 |
| Gegroundverklaring hoofdzaak | 1 | 1 | 1 |
| Niet ontvankelijk | 54 | 188 | 213 |
| Niet ontvankelijk buiten zitting | 1 | 2 | 19 |
| Onbevoegd | 6 | 25 | 17 |
| Onbevoegd buiten zitting | 0 | 2 | 1 |
| Onbevoegd in hoofdzaak | 0 | 2 | 0 |
| Ongegrondverklaring | 990 | 5116 | 3770 |
| Ongegrondverklaring buiten zitting | 5 | 256 | 260 |
| Ongegrondverklaring hoofdzaak | 2 | 3 | 3 |
| Geground | 561 | 3721 | 3212 |
| Niet ontvankelijk | 55 | 190 | 232 |
| Onbevoegd | 6 | 29 | 18 |
| Ongegrond | 997 | 5375 | 4033 |
| Uitspraak in hoofdzaak | 3 | 6 | 4 |

Tabel 2 Uitkomst per rechtbank 2005

| Fiscale rechtbanken | Den Haag | Arnhem | Breda | Haarlem | Leeuwarden |
|------------------------------------|-----------------|---------------|--------------|----------------|-------------------|
| Gegrondverklaring | 79 | 93 | 64 | 168 | 52 |
| Gegrondverklaring buiten zitting | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 |
| Gegrondverklaring hoofdzaak | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Niet ontvankelijk | 2 | 14 | 8 | 11 | 4 |
| Niet ontvankelijk buiten zitting | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Onbevoegd | 0 | 0 | 1 | 1 | 0 |
| Onbevoegd buiten zitting | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Onbevoegd in hoofdzaak | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Ongegrondverklaring | 164 | 153 | 91 | 303 | 101 |
| Ongegrondverklaring buiten zitting | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 |
| Ongegrondverklaring hoofdzaak | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Gegrond | 80 | 93 | 64 | 169 | 53 |
| Niet ontvankelijk | 2 | 14 | 8 | 11 | 4 |
| Onbevoegd | 0 | 0 | 1 | 1 | 0 |
| Ongegrond | 166 | 153 | 91 | 303 | 103 |
| Uitspraak in hoofdzaak | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 |

| Decentrale rechtbanken | Den Bosch | Alkmaar | Almelo | Dordrecht | Maastricht |
|------------------------------------|------------------|----------------|---------------|------------------|-------------------|
| Gegrondverklaring | 14 | 5 | 33 | 2 | 1 |
| Gegrondverklaring buiten zitting | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Gegrondverklaring hoofdzaak | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Niet ontvankelijk | 1 | 1 | 1 | 0 | 1 |
| Niet ontvankelijk buiten zitting | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Onbevoegd | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 |
| Onbevoegd buiten zitting | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Onbevoegd in hoofdzaak | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Ongegrondverklaring | 27 | 20 | 2 | 5 | 6 |
| Ongegrondverklaring buiten zitting | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Ongegrondverklaring hoofdzaak | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Gegrond | 14 | 5 | 33 | 2 | 1 |
| Niet ontvankelijk | 2 | 1 | 1 | 0 | 1 |
| Onbevoegd | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 |
| Ongegrond | 29 | 20 | 2 | 5 | 6 |
| Uitspraak in hoofdzaak | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

| Middelburg | Roermond | Rotterdam | Utrecht | Zutphen | Zwolle-Lelystad |
|------------|----------|-----------|---------|---------|-----------------|
| 4 | 3 | 20 | 3 | 1 | 15 |
| 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 |
| 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 1 | 1 | 3 | 3 | 0 | 3 |
| 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 0 | 0 | 3 | 0 | 0 | 0 |
| 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 11 | 7 | 24 | 37 | 5 | 34 |
| 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 |
| 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 4 | 3 | 20 | 3 | 2 | 15 |
| 1 | 1 | 3 | 3 | 0 | 3 |
| 0 | 0 | 3 | 0 | 0 | 0 |
| 11 | 7 | 24 | 38 | 5 | 34 |
| 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

Tabel 3 Uitkomst per rechtbank 2006

| Fiscale rechtbanken | Den Haag | Arnhem | Breda | Haarlem | Leeuwarden |
|------------------------------------|-----------------|---------------|--------------|----------------|-------------------|
| Gegrondverklaring | 536 | 497 | 510 | 607 | 466 |
| Gegrondverklaring buiten zitting | 1 | 1 | 7 | 32 | 22 |
| Gegrondverklaring hoofdzaak | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Niet ontvankelijk | 39 | 53 | 35 | 13 | 13 |
| Niet ontvankelijk buiten zitting | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Onbevoegd | 8 | 1 | 8 | 6 | 1 |
| Onbevoegd buiten zitting | 0 | 0 | 2 | 0 | 0 |
| Onbevoegd in hoofdzaak | 0 | 1 | 0 | 0 | 1 |
| Ongegrondverklaring | 649 | 624 | 530 | 885 | 761 |
| Ongegrondverklaring buiten zitting | 3 | 1 | 12 | 38 | 16 |
| Ongegrondverklaring hoofdzaak | 2 | 1 | 0 | 0 | 0 |
| Gegrond | 538 | 498 | 517 | 639 | 488 |
| Niet ontvankelijk | 39 | 53 | 35 | 13 | 13 |
| Onbevoegd | 8 | 2 | 10 | 6 | 2 |
| Ongegrond | 654 | 626 | 542 | 923 | 777 |
| Uitspraak in hoofdzaak | 3 | 2 | 0 | 0 | 1 |

| Decentrale rechtbanken | Den Bosch | Alkmaar | Almelo | Dordrecht | Maastricht |
|------------------------------------|------------------|----------------|---------------|------------------|-------------------|
| Gegrondverklaring | 101 | 43 | 50 | 20 | 201 |
| Gegrondverklaring buiten zitting | 1 | 0 | 0 | 1 | 1 |
| Gegrondverklaring hoofdzaak | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Niet ontvankelijk | 6 | 7 | 1 | 0 | 2 |
| Niet ontvankelijk buiten zitting | 0 | 12 | 0 | 0 | 0 |
| Onbevoegd | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Onbevoegd buiten zitting | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Onbevoegd in hoofdzaak | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Ongegrondverklaring | 295 | 157 | 122 | 46 | 79 |
| Ongegrondverklaring buiten zitting | 1 | 1 | 3 | 3 | 0 |
| Ongegrondverklaring hoofdzaak | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Gegrond | 102 | 43 | 50 | 21 | 202 |
| Niet ontvankelijk | 6 | 19 | 1 | 0 | 2 |
| Onbevoegd | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Ongegrond | 296 | 158 | 125 | 49 | 79 |
| Uitspraak in hoofdzaak | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

| Middelburg | Roermond | Rotterdam | Utrecht | Zutphen | Zwolle-Lelystad |
|-------------------|-----------------|------------------|----------------|----------------|------------------------|
| 71 | 31 | 137 | 192 | 50 | 83 |
| 4 | 2 | 25 | 9 | 2 | 17 |
| 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 1 | 0 | 6 | 2 | 5 | 5 |
| 1 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 |
| 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 |
| 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 142 | 58 | 241 | 275 | 117 | 135 |
| 22 | 5 | 45 | 7 | 5 | 94 |
| 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 75 | 33 | 162 | 201 | 52 | 100 |
| 2 | 0 | 6 | 2 | 6 | 5 |
| 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 |
| 164 | 63 | 286 | 282 | 122 | 229 |
| 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

Tabel 4 Uitkomst per rechtbank 2007

| Fiscale rechtbanken | Den Haag | Arnhem | Breda | Haarlem | Leeuwarden |
|------------------------------------|-----------------|---------------|--------------|----------------|-------------------|
| Gegrondverklaring | 520 | 277 | 415 | 850 | 126 |
| Gegrondverklaring buiten zitting | 5 | 0 | 59 | 62 | 6 |
| Gegrondverklaring hoofdzaak | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Niet ontvankelijk | 28 | 33 | 27 | 58 | 16 |
| Niet ontvankelijk buiten zitting | 0 | 0 | 11 | 2 | 0 |
| Onbevoegd | 5 | 1 | 0 | 5 | 3 |
| Onbevoegd buiten zitting | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Onbevoegd in hoofdzaak | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Ongegrondverklaring | 459 | 408 | 363 | 1089 | 335 |
| Ongegrondverklaring buiten zitting | 14 | 3 | 66 | 40 | 6 |
| Ongegrondverklaring hoofdzaak | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 |
| Gegrond | 526 | 277 | 474 | 912 | 132 |
| Niet ontvankelijk | 28 | 33 | 38 | 60 | 16 |
| Onbevoegd | 5 | 1 | 0 | 5 | 3 |
| Ongegrond | 473 | 411 | 429 | 1129 | 343 |
| Uitspraak in hoofdzaak | 1 | 0 | 0 | 0 | 2 |

| Decentrale rechtbanken | Den Bosch | Alkmaar | Almelo | Dordrecht | Maastricht |
|------------------------------------|------------------|----------------|---------------|------------------|-------------------|
| Gegrondverklaring | 97 | 135 | 17 | 39 | 112 |
| Gegrondverklaring buiten zitting | 0 | 3 | 0 | 1 | 0 |
| Gegrondverklaring hoofdzaak | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Niet ontvankelijk | 4 | 4 | 2 | 2 | 5 |
| Niet ontvankelijk buiten zitting | 0 | 4 | 0 | 0 | 0 |
| Onbevoegd | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Onbevoegd buiten zitting | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Onbevoegd in hoofdzaak | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Ongegrondverklaring | 110 | 124 | 40 | 85 | 61 |
| Ongegrondverklaring buiten zitting | 1 | 13 | 1 | 2 | 0 |
| Ongegrondverklaring hoofdzaak | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Gegrond | 97 | 138 | 17 | 40 | 112 |
| Niet ontvankelijk | 4 | 8 | 2 | 2 | 5 |
| Onbevoegd | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Ongegrond | 111 | 137 | 41 | 87 | 61 |
| Uitspraak in hoofdzaak | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

| | Middelburg | Roermond | Rotterdam | Utrecht | Zutphen | Zwolle-Lelystad |
|--|-------------------|-----------------|------------------|----------------|----------------|------------------------|
| | 48 | 29 | 101 | 100 | 82 | 85 |
| | 5 | 2 | 15 | 3 | 5 | 12 |
| | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | 1 | 1 | 13 | 5 | 5 | 9 |
| | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | 0 |
| | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 |
| | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 |
| | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | 65 | 57 | 158 | 179 | 146 | 91 |
| | 16 | 13 | 14 | 0 | 20 | 51 |
| | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 |
| | 53 | 31 | 116 | 103 | 87 | 97 |
| | 1 | 1 | 13 | 5 | 7 | 9 |
| | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 2 |
| | 81 | 70 | 172 | 180 | 166 | 142 |
| | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 |

Colofon

Raad voor de rechtspraak
Postbus 90613
2509 LP Den Haag

Deze publicatie verschijnt in het kader van het wetenschappelijk onderzoeksprogramma van de Raad voor de rechtspraak.

Uitgave daarvan betekent niet dat de inhoud het standpunt van de Raad voor de rechtspraak weergeeft.

Begeleidingscommissie:

Voorzitter:

Prof. mr. R.H. Happé, hoogleraar belastingrecht aan de Universiteit Tilburg

Leden:

Mr. P.J. van Amersfoort, raadsheer in de Hoge Raad

Mr. R.M. Driessen, beleidsadviseur afdeling Ontwikkeling, Raad voor de rechtspraak

Prof. dr. H. Elffers, parttime hoogleraar Empirische bestudering van de strafrechtspleging Vrije Universiteit, Amsterdam en senior-onderzoeker Nederlands Studiecentrum Criminaliteit en Rechtshandhaving (NSCR), Leiden

Mr. Th. Groeneveld, lid Raad voor de rechtspraak

Drs. R.R. Janssen, Vaktechnisch coördinator IB Belastingdienst Rijnmond

Prof. dr. P. Kavelaars, Hoogleraar Fiscale Economie Erasmus Universiteit Rotterdam en directeur Wetenschappelijk Bureau Deloitte Belastingadviseurs BV te Rotterdam

Mr. G.J. van Muijen, voorzitter belastingsector gerechtshof Den Bosch, voorzitter landelijk overleg sectorvoorzitters belastingsectoren gerechtshoven

Mr. C. Schaap, raadsheer in de Hoge Raad

Mr. A.G.M. Zander, voorzitter sector bestuursrecht Rechtbank Breda, voorzitter Landelijk Overleg Voorzitters Bestuursrecht

Voor leden van de rechterlijke organisatie zijn gratis exemplaren beschikbaar.

Deze kunnen worden besteld bij:

Mw. M.I. Scholtz

Secretaris wetenschappelijk onderzoeksprogramma

Postbus 90613

2509 LP Den Haag

Tel. (070) 361 97 81

Researchmemoranda@rechtspraak.nl

De integrale tekst van dit rapport is gratis te downloaden van:

www.rechtspraak.nl/gerechten/Rvdr

Rubriek: wetenschappelijk onderzoek

Vormgeving

Inpladi, Cuijk

Druk

OBT b.v., Den Haag

Oplage

300 stuks

juli 2008

